



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Význam odložené daně

Importance of Deferred Tax

Student: Bc. Lenka Šajerová

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2011

Mistopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně, mimo přílohu č.2 a 3, které mi byly dány k dispozici.“

Dne 26.4.2011

## OBSAH

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1     | ÚVOD .....   | 1  |
| 2.    | PODSTATA A EKONOMICKÝ VÝZNAM ODLOŽENÉ DANĚ .....                   | 3  |
| 2.1   | Vývoj odložené daně v české legislativě .....                      | 5  |
| 2.2   | Daň z příjmů .....   | 7  |
| 2.2.1 | Daň z příjmů splatná .....   | 8  |
| 2.2.2 | Daň z příjmů odložená .....  | 9  |
| 2.3   | Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem .....        | 10 |
| 2.3.1 | Trvalé rozdíly .....   | 11 |
| 2.3.2 | Přechodné rozdíly .....  | 11 |
| 2.4   | Analýza základních titulů pro odloženou daň .....                  | 14 |
| 2.5   | Princip výpočtu a účtování odložené daně .....                     | 22 |
| 2.5.1 | Výpočet odložené daně .....  | 22 |
| 2.5.2 | Účtování o odložené dani .....                                     | 24 |
| 2.5.3 | Vliv odložené daně na hospodářský výsledek .....                   | 28 |
| 2.6   | Vykazování odložené daně .....                                     | 29 |
| 3.    | ANALÝZA ODLOŽENÉ DANĚ Z POHLEDU ČESKÉ LEGISLATIVY A IAS/IFRS ..... | 30 |
| 3.1   | Historie vývoje odložené daně v IAS/IFRS.....                      | 32 |
| 3.2   | Současný vývoj odložené daně dle IAS/IFRS .....                    | 33 |
| 3.3   | IFRS a české účetní předpisy .....                                 | 34 |
| 4.    | VYHODNOCENÍ DOPADU ODLOŽENÉ DANĚ NA VLASTNÍ KAPITÁL.....           | 36 |
| 4.1   | Představení společnosti .....                                      | 36 |
| 4.2   | Obecné informace o účetnictví společnosti .....                    | 36 |
| 4.3   | Rozpis odloženého daňového závazku a pohledávky .....              | 37 |
| 4.3.1 | Odlišná účetní a daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku ..... | 37 |
| 4.3.2 | Opravné položky k pohledávkám .....                                | 40 |
| 4.3.3 | Přecenění realizovatelných cenných papírů .....                    | 40 |
| 4.4   | Odložená daň společnosti LIMO s.r.o. za rok 2010 .....             | 40 |
| 4.5   | Vliv splatné a odložené daně na výsledek hospodaření .....         | 42 |
| 5.    | ZÁVĚR .....  | 50 |

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznampříloh

# 1 Úvod

Účetní závěrka, sestavena dle obecně platných zásad a principů, je významným dokumentem každé účetní jednotky. Odložená daň je **účetním nástrojem**, který výrazně napomáhá k tomu, aby byla sestavena na základě dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečností. Tyto skutečnosti musí být v souladu s aktuálním principem tzn. přiřazením veškerých nákladů a výnosů z účetních operací do období, se kterým časově a věcně souvisí. Odložená daň tedy zvyšuje vypovídací schopnost účetnictví a umožňuje tak řídícím pracovníkům, ale i externím uživatelům objektivněji posoudit ekonomickou situaci firmy.

Daňové dopady některých transakcí často přicházejí se zpožděním, případně s předstihem, tedy v jiném časovém období. Podstatou odložené daně je tyto časové rozdíly eliminovat a vyjádřit výsledek účetní operace včetně daňového dopadu v aktuálním účetním období. I když se odložená daň promítá do účetní závěrky, výši daňové povinnosti neovlivňuje a není s ní spojena žádná uhrazovací povinnost ve vztahu k příslušnému správci daně. Zároveň se snaží předejít budoucím ekonomickým problémům, které by mohly nastat, pokud by v daném účetním období došlo k rozdělení celého disponibilního zisku bez ohledu na budoucí vývoj.

Zatímco splatná daň a pravidla jejího odvodu jsou v plné míře podřízeny daňovým předpisům, odložená daň má s daňovou legislativou společné pouze to, že respektuje zákonem stanovenou sazbu daně a při výpočtu vychází z účetního výsledku hospodaření. V praxi je ovšem pojem odložené daně často nesprávně spojen s odkladem daňové povinnosti. I když je odložená daň záležitostí pouze účetní a není v naší praxi novinkou, v řadě podniků je kategorií stále opomíjenou nebo zlehčovanou.

V českých předpisech se objevuje od roku 1993, kdy vstoupil v platnost zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví a k němu vydaná opatření Ministerstva financí České republiky. Dnešní podoba účtování a vykazování odložené daně se používá teprve od roku 2002, kdy se výrazně rozšířil okruh účetních jednotek, které odloženou daň účtují a vykazují. Jedná se o ty jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky si mohou samy stanovit, zda budou o odloženou daň účtovat a vykazovat.

Závazková metoda výpočtu odložené daně, která je založena na rozvahovém přístupu a následné zaúčtování odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky zajistí věrný obraz činnosti podniku a zrealnění částky disponibilního zisku k rozdělení.

Cílem této diplomové práce je ověřit hypotézu, která říká, že odložená daň je účetním nástrojem, prostřednictvím kterého dochází k významným dopadům na vlastní kapitál společnosti a tím ovlivnění výsledku hospodaření (zisku), který je určen k přerozdělení.

Diplomová práce je rozdělena do tří kapitol, které na sebe navazují. První část by měla být věnována především významu a ekonomické interpretaci klíčových pojmů, které jsou nezbytné ke správnému pochopení dané problematiky. V tomto teoretickém úvodu bude věnována pozornost zejména příčinám vzniku odložené daně, způsob jejího výpočtu, účtování a vykázání ve finančních výkazech.

Druhá část se zaměří na podrobnou analýzu vývoje odložené daně z pohledu české legislativy a vzájemnou komparací poukáže jednotlivé vazby a rozdíly s legislativou mezinárodní. Se současným dynamicky se rozvíjejícím trhem Evropské unie a v rámci celosvětové harmonizace finančního výkaznictví je totiž zřejmé, že stále přibývá společností, které musí sestavovat své konsolidované účetní výkazy v souladu s Mezinárodním účetním standardem IAS/IFRS 12 – Daně ze zisku (Income Taxes).

Metodou syntézy bude třetí část této práce praktická a zhodnocující. Na základě teoretických poznatků a podkladů z účetnictví společnosti LIMO s.r.o. bude nastíněn a posouzen konkrétní dopad odložené daně na vlastní kapitál této společnosti. V závěru diplomové práce bude provedeno zhodnocení, zda společnost správně vykazuje odloženou daň z přechodných rozdílů tak, jak jí to ukládá česká legislativa.

## 2 Podstata a ekonomický význam odložené daně

Odložená daň v kontextu účetní zásady věrného a poctivého zobrazení skutečností v účetní závěrce a na zásadě akruálního principu, umožňuje eliminovat dočasné rozdíly z odlišného pohledu na účetní a daňové náklady. Dopady některých účetních operací totiž často přicházejí se zpožděním nebo naopak s předstihem. S pomocí odložené daně účetní jednotka přesně a věrně zachytí hospodaření podniku, jelikož přiřadí náklady na daň z příjmů do správného účetního období. Nezaúčtováním této daně může dojít k porušení principu opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření a tím i negativnímu ovlivnění finanční situace účetní jednotky. Tím by se v budoucnu, v době zvýšené daňové povinnosti, mohlo stát, že se daná společnost dostane do ekonomických potíží, jelikož nebude mít dostatečně vytvořenou „rezervu“ na splnění této povinnosti. Ekonomický význam odložené daně tedy tkví v tom, ukázat v účetnictví, kolik účetní jednotka v minulosti ušetřila na daních, které bude muset v budoucích obdobích zaplatit (odložený daňový závazek) nebo naopak kolik v minulosti zaplatila a v budoucnu ušetří (odložená daňová pohledávka).

Problematika odložené daně není zakotvena přímo v zákoně, ale základní informace a postupy lze nalézt v několika účetních předpisech a interpretacích. Jejich znalost je nezbytná pro pochopení a následné využití při správné konstrukci této daně. Jedná se zejména o:

1. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, který se ale zabývá problematikou účtování odložené daně pouze ve velmi obecné rovině. Povinností účetní jednotky je totiž vést účetnictví na základě dodržování účetních předpisů a s důrazem na zásadu opatrnosti tak, aby zachytilo věrný a poctivý obraz,
2. **Vyhlášku č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, zejména § 59, který stanoví rozsah povinnosti účtovat o odložené dani a základní principy jejího vyčíslení,
3. **Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň**, který upravuje základní postupy účtování o odložené dani,
4. **Mezinárodní účetní standardy – IAS 12 – Daně ze zisku**, který zachází do větších podrobností a popisů odložené daně.

Nelze opomenout **Interpretace národní účetní rady** – jedná se zejména o 4 interpretace (I-1, I-2, I-4, I-9), které ovšem nejsou právně závazné a řeší určité jen specifické problémy.

V současné době, v souladu s prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví pro podnikatele, povinně účtují a vykazují odloženou daň účetní jednotky, které tvoří **konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu**.

Do konsolidačního celku se zahrnují konsolidující účetní jednotka a konsolidované účetní jednotky, kterými se rozumí:

- a) osoby, které jsou ovládanými nebo řízenými osobami bez ohledu na jejich sídlo,
- b) osoby, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv, bez ohledu na jejich sídlo.<sup>1</sup>

§18 odst. 3 zákona o účetnictví se od roku 2004 stanoví povinnost sestavení účetní závěrky v plném rozsahu těm účetním jednotkám, které mají povinnost auditu účetní závěrky, dále také veškerým akciovým společnostem, a to i v případě, že povinnému auditu účetní závěrky nepodléhají. Ostatní jednotky se mohou rozhodnout, zda budou odloženou daň účtovat a vykazovat. Tuto skutečnost by ovšem měly zakotvit do své vnitropodnikové směrnice. Povinnost auditu účetní závěrky řeší ustanovení §20 zákona o účetnictví, který stanovuje tyto podmínky:

- aktiva v ocenění neupraveném o oprávky a opravné položky převyšují 40 000 000 Kč,
- úhrn čistého obratu za 12 měsíců převyšil 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období je vyšší než 50.

Uvedená kritéria vychází ze Čtvrté směrnice Evropské unie, přičemž rozhodným obdobím pro posouzení naplnění podmínek pro vznik povinnosti auditu je účetní období, za které se účetní závěrka sestavuje a období bezprostředně předcházející. Tzn., že u akciové společnosti dochází ke vzniku povinnosti auditu při splnění alespoň jedné z uvedených podmínek a u ostatních obchodních společností a družstev, zahraničních osob podnikajících v ČR a u FO vedoucích účetnictví při naplnění alespoň dvou z uvedených podmínek<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> §62 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> §20 Zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví



## 2.1 Vývoj odložené daně v české legislativě

Jak jsem se zmínila již v úvodu, jelikož žádný zákon v České republice problematiku odložené daně konkrétně neřeší, úpravu lze nalézt pouze ve vyhlášce 500/2002 Sb. a v Českém účetním standardu č. 003 – Odložená daň. Význam a úprava odložené daně se v České republice v čase vyvíjela. V zásadě se dá říci, že celý vývoj spočívá v postupném přibližování se mezinárodním účetním standardům.

Z historického hlediska lze shrnout vývoj odložené daně do dvou základních etap. Souvisí to zejména s rokem 1993, kdy proběhla důležitá reforma účetnictví. Do tohoto roku úprava odložené daně neměla v zásadě nic společného s dnešním stavem. Od roku 1993 se změnil princip výpočtu odložené daně, ale ten také postupem času zaznamenal řadu změn, a má již jiné pojetí než dnes. Od roku 2001 do současnosti se jedná v zásadě již o neměnný systém, který se přiblížil mezinárodním účetním standardům.

### I. Etapa vývoje odložené daně v období od roku 1993 roku 2001

V České republice je povinnost účtování o odložené dani spjata s reformou účetnictví a nabytím účinnosti zákona č. 563/1191 Sb., o účetnictví od 1.1.1993. Ovšem v tomto období účtovala o odložené dani pouze úzká skupina účetních jednotek. Jednalo se o:

- podniky s podstatným vlivem
- podniky s rozhodujícím vlivem
- mateřské společnosti.

Tyto společnosti tvořily určitý okruh jednotek, které o odložené dani účtovaly značně omezeně, jednak svým rozsahem a jednak z pohledu zohledněných titulů pro tuto daň. Jednalo se zejména o rozdílný pohled na daňové a účetní odepisování dlouhodobého majetku. O jiných titulech pro odloženou daň jednotky z důvodu složitosti neúčtovaly. Pro výpočet odložené daně se vycházelo z výsledkových účtů, jelikož se používala *rozvahová metoda výsledkového principu*.

### II. Etapa vývoje odložené daně od roku 2001 do současnosti

První důležitá změna nastala v souvislosti s novelou Účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele, která nabyla účinnosti 1. ledna 2001. Tímto opatřením Ministerstva

financí č.j. 281/84 064/2000 byla dána možnost vycházet při výpočtu odložené daně i z ostatních *časových rozdílů*, tedy nejen z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. Jednalo se např. o tvorbu rezerv nad rámec zákona o rezervách nebo odčitatelnou daňovou ztrátu. Jejich aplikaci však každý podnik posuzoval individuálně. Účtování i použitá metoda výpočtu výše odložené daně se nezměnila a v rozvaze byla odložená daň vykazována v rámci krátkodobých pohledávek a závazků.

Další podstatné změny přineslo další Opatření Ministerstva financí č.j. 281/89 759/2001, které nabylo účinnosti dnem 1. ledna 2002, které koncepci odložené daně výrazně přiblížilo Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, konkrétně standardu IAS 12 – Daně ze zisku. Výrazně se rozšířil okruh subjektů, který povinně začaly o odložené dani účtovat.

Nová koncepce změnila metodu výpočtu odložené daně, tzn. začala se používat závazková metoda založená na *rozvahovém principu*. Tento princip již nevychází z výsledkových účtů, ale z rozdílů mezi účetní a daňovou základnou. V rámci rozvahy došlo k přesunu odložené daně z krátkodobých do dlouhodobých položek.

Od 1.1.2003 nabyla účinnosti vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Odložená daň se podle zůstatku začala vykazovat v rozvaze jako dlouhodobá pohledávka nebo závazek. Vedla k tomu především snaha přiblížit problematiku odložené daně ještě blíže k IFRS. Použitá metoda zůstala stále závazková založená na rozvahovém principu.

V současné době se již jedná o neměnný systém. I když zákon o daních z příjmů prochází každoročně řadou změn, tyto změny vyvolávají pouze odlišnosti v konkrétních případech výpočtu odložené daně, ale metoda jako taková se nemění. Pro větší přehlednost uvádím v závěru kapitoly tabulku (Tab.2.1), ze které je zřejmý postupný vývoj odložené daně v ČR.

Pro úplnost musím dodat, že i nadále se české předpisy touto problematikou zabývají velmi zjednodušeně a nezachází do větších podrobností. Ve specifických případech může nastat situace, kdy dle základních podmínek existuje důvod pro vznik odložené daně, ale v české legislativě nelze nalézt konkrétní řešení pro posouzení. Mohly by nastat 3 teoretická řešení, jak s danou situací účetní jednotka naloží. První i druhé řešení nabízí daný problém neřešit vůbec nebo navrhnout své vlastní řešení, což jsou ovšem možnosti nejméně pravděpodobné. Nabízí se proto jediná možnost, a to nelézt východisko v mezinárodních účetních standardech, které zacházejí do větších podrobností a popisů.

**Tabulka 2.1 Vývoj úpravy odložené daně v České republice**

| Období                       | Povinné účtování<br>o odložené dani  | Přechodné rozdíly  | Metoda výpočtu                            |
|------------------------------|--|--|---|
| Do 31.12.1992                | Ne   | -  | -   |
| Od 1.1.1993 do<br>31.12.2000 | Podniky ve skupině   | Rozdíly mezi účetní a<br>daňovou zůstatkovou<br>cenou  | Závazková metoda<br>výsledkového přístupu |
| Od 1.1.2001<br>do 31.12.2001 | Podniky ve skupině   | Povinně rozdíly mezi<br>účetní a daňovou<br>zůstatkovou cenou<br><br>Dobrovolně o dalších<br>přechodných rozdílech | Závazková metody<br>výsledkového přístupu |
| Od 1.1.2002 do<br>31.12.2008 | Podniky ve skupiny a povinně<br>auditované účetní jednotky                                     | Většina přechodných<br>rozdílů   | Závazková metoda<br>rozvahového přístupu  |
| Současnost                   | Povinně auditované účetní jednotky<br>a účetní jednotky sestavující<br>rozvahu v plném rozsahu | Většina přechodných<br>rozdílů   | Závazková metoda<br>rozvahového přístupu  |

Zdroj: JANOŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. str.27

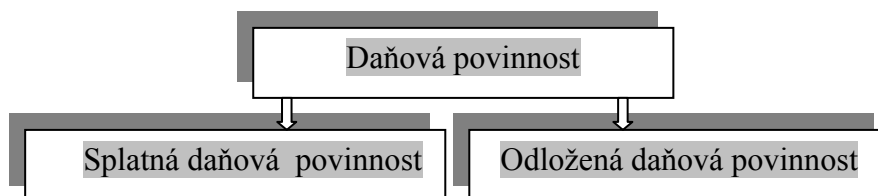
## 2.2 Daň z příjmů

Se zabezpečením věrného a pravdivého obrazu o majetkové, finanční a výnosové situaci účetní jednotky v účetní závěrce souvisí správné vyčíslení a vykázání daně z příjmů. Proces výpočtu daně z příjmů se odvíjí od stanovení rozdílu mezi výnosy a náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Východiskem je tedy *výsledek hospodaření* zjištěný z účetnictví za dané účetní období. Zákon o daních z příjmů podrobně stanoví, o které položky se tento výsledek hospodaření musí dále upravit, a které položky lze uznat za daňově uznatelné, popřípadě které nikoliv.

Daň z příjmů je poměrně významnou nákladovou položkou, závazky z titulu daně mají zpravidla prioritní právo úhrady a správná výše daně navíc umožňuje konstruovat ekonomické ukazatele<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> TUMPACH, M. *Daň z příjmů podle IAS 12 – Odložená daň*. [cit.12.4.2011] Dostupné z : <http://zakaznik.dashofer.cz/?sekce=8&uroven=1>

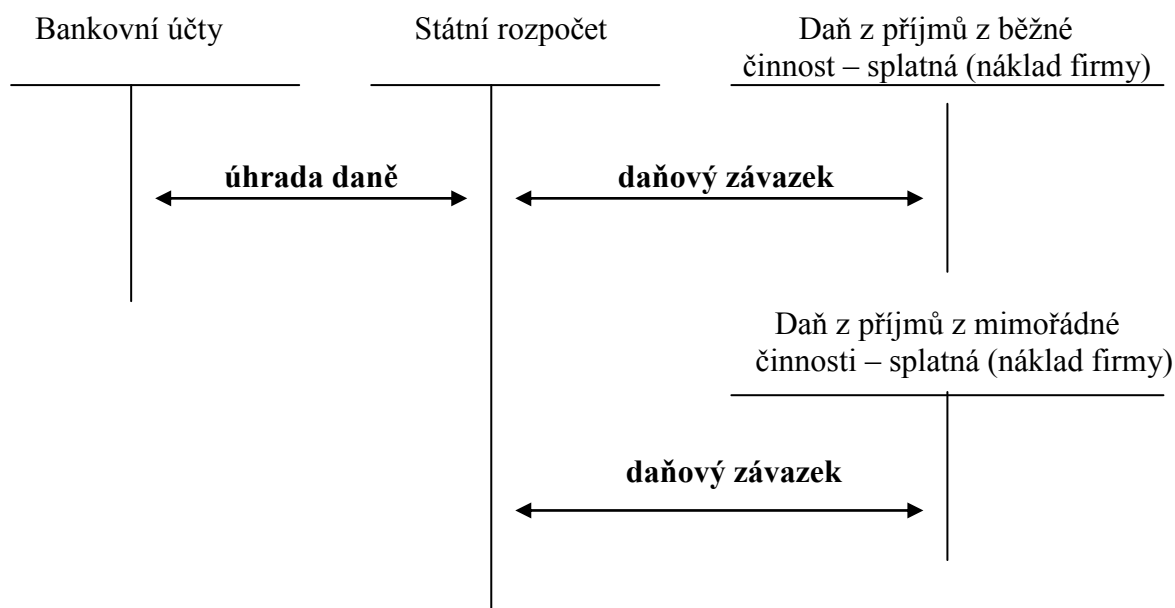
Daň z příjmů je tedy ekonomicky nutným nákladem firmy a účtuje se o ní na účtech účtové skupiny **59 – Daň z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů** souvztažně s účtem **341 – Daň z příjmů**. Daňovou povinnost účetní jednotky lze rozdělit na daňovou povinnost splatnou za dané zdaňovací období a daňovou povinnost odloženou. Tyto daňové povinnosti je dále nutné rozlišit na daně z běžné činnosti a daně z mimořádné činnosti.



**Obr.2.1 Daňová povinnost účetní jednotky**

### 2.2.1 Daň z příjmů splatná

Splatná daň z příjmů představuje pro účetní jednotku významnou nákladovou složku, která je v účetnictví zachycena a rozdělena na daň z příjmů z běžné činnosti – splatná a daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná. Výsledný závazek z obou činností musí však být vyčíslen jako jedna položka a uhrazen příslušnému **správci daně** v souladu s daňovým přiznáním účetní jednotky. Výši splatné daně z příjmů je nutné zjistit jako součin základu daně a sazby daně z příjmů stanovené ZDP pro zdaňovací období.

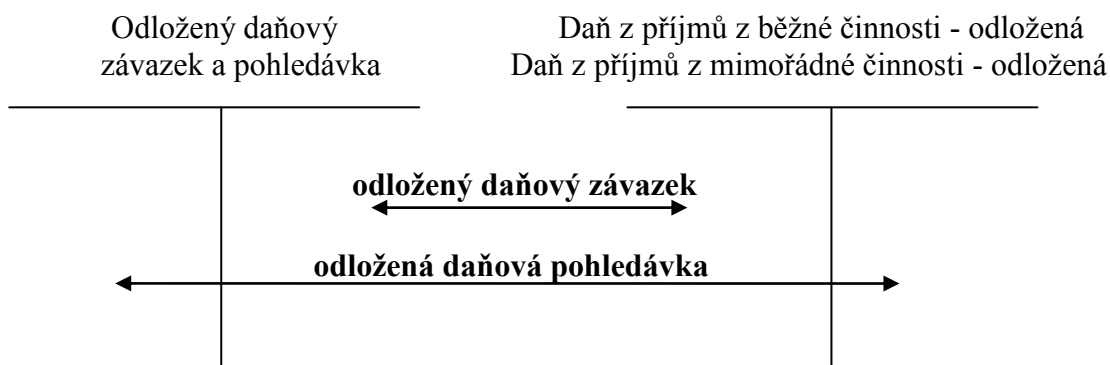


**Obr.2.2 Schéma účtování splatné daně**

## 2.2.2 Daň z příjmů odložená

Jak jsem se již zmínila v úvodu, je odložená daň významným instrumentem pro věrné a poctivé zobrazení ekonomické reality účetní jednotky, jelikož pomáhá také naplňovat princip opatrnosti, tedy zrealnění výsledku hospodaření. V konečném důsledku je odložená daň ryze **účetní** termín, který má s daněmi společné jen tolik, že pro její výpočet se užívá sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů.<sup>4</sup>

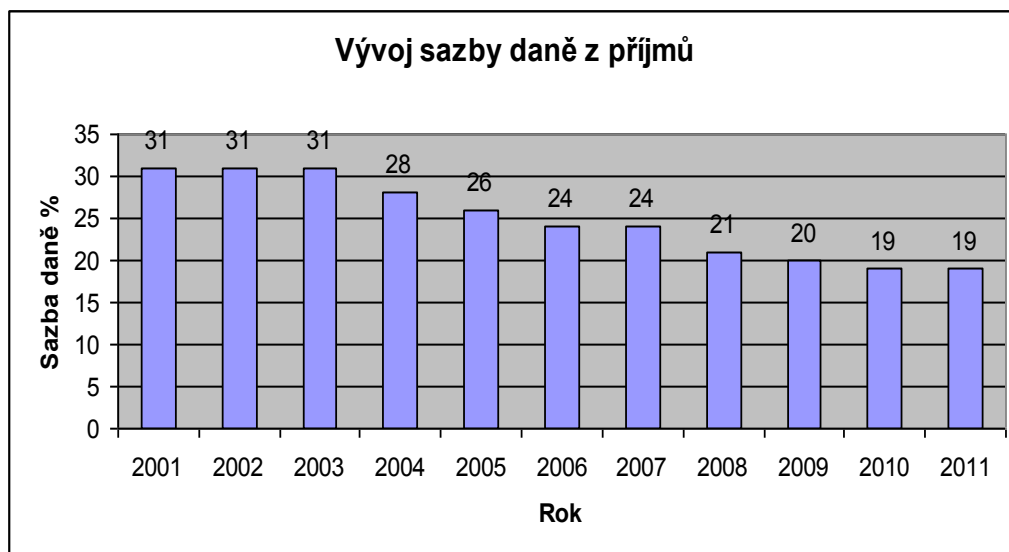
Odložená daň z příjmů je výsledkem odlišného pohledu účetního a daňového na vybrané položky v účetnictví. Jelikož zákon o daních z příjmů neuznává některé náklady a výnosy zachycené v účetnictví jako položky, které ovlivňují základ daně, vznikají účetní jednotce mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření před zdaněním určité rozdíly. V žádném případě se *nejedná* o *posečkání* daně nebo její zaplacení ve splátkách, případě se nejedná se ani o žádnou úsporu na dani, ale daň je pouze uplatněna v budoucích účetních obdobích, jako daň splatná. Odloženou daní se vyrovnává časový nesoulad v uplatnění položek nákladů resp.výnosů pro účetní a daňové účely. Podstatné je to, že odložená daň **slouží k přiřazení účetních nákladů do odpovídajícího účetního období bez ohledu na daňové zákony**. I když je odložená daň určitým účetním odhadem, pokud by o ni nebylo účtováno, mohlo by dojít k porušení principu opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření a následně k negativnímu ovlivnění finanční situace účetní jednotky. Odložená daň, respektive odložený daňový závazek totiž snižuje výsledek hospodaření (disponibilní zisk), který je určen k přerozdělení. Dochází k jeho přesunutím do cizích zdrojů. (Podrobnější rozbor bude proveden v praktické části této práce).



**Obr.2.3 Schéma účtování odložené daně**

<sup>4</sup> MÜLLEROVÁ L. JINDROVÁ B. a kol. *Praktický průvodce účetnictvím*, Praha: Verlag Dashöfer, 2009, 1346 s. část 7, díl 6, kapitola 1, s. 1

Při aplikaci odložené daně je celková splatná daňová povinnost společnosti dána součtem splatné a odložené daně. Zjistí se jako součin daňového základu a sazby daně určené dle zákona o daních z příjmů. A to vše se děje mimo oblast účetnictví. V posledních několika zdaňovacích obdobích má sazba daně klesající tendenci (viz obr.2.4) a dle současné platné legislativy je stanovena pro rok 2010 a 2011 ve výši 19%. Pro následující zdaňovací období nejsou zatím sazby daně uzákoněny, ale vlivem současných postojů a rozhodnutí vlády se dá očekávat jejich stagnace.



*Obr.2.4 Vývoj sazby daně z příjmů v České republice*

## 2.3 Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem

Jak jsem se zmínila již úvodu této práce, odložená daň slouží k přiřazení účetních nákladů do odpovídajícího účetního období bez ohledu na daňové zákony. Tím je zamezeno zkreslení účetního výsledku hospodaření dočasnými daňovými odlišnostmi. Daňový zákon totiž způsobuje, že účetní výsledek hospodaření a daňový základ nejsou totožné. Správné určení daňové základny aktiv a pasiv je pro výpočet odložené daně klíčové. Je to způsobeno tím, že ZDP zohledňuje i jiná než účetní hlediska a tím dochází k určitým rozdílům. Musíme proto přesně zjistit, co z položek aktiv a pasiv nám ovlivní budoucí daňový základ (daňovou zůstatkovou cenu). Jedná se o:

- rozdíly **trvalé**, které nejsou a nikdy nebudou předmětem odložené daně a
- rozdíly **přechodné**, které jsou předmětem odložené daně.

**Přechodné rozdíly** vznikají přesněji tehdy,

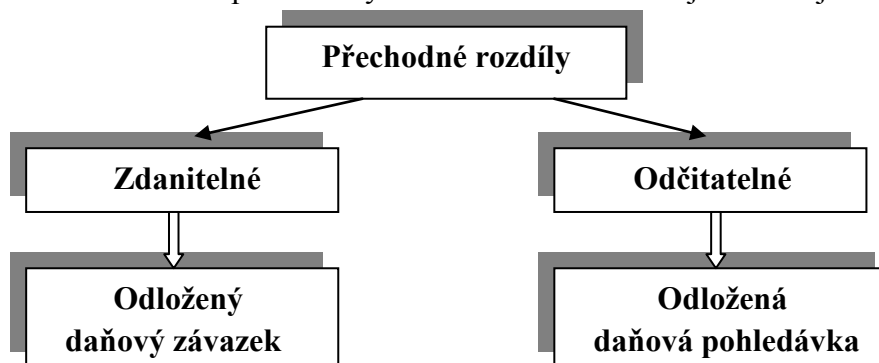
- když daňové zákony sice přiznávají účetním nákladům jejich daňovou uznatelnost, ale v jiném zdaňovacím období než je účetní období, ve kterém jsou tyto náklady a výnosy zachyceny nebo tehdy,
- kdy v rozvaze je zobrazena účetní hodnota určitého aktiva, nebo závazku, která je odlišná od jejich daňové základny, ale v některém budoucím zdaňovacím období bude účetní hodnota daňově uznána.

### 2.3.1 Trvalé rozdíly

U těchto trvalých rozdílů se pohled daňový a účetní na náklady společnosti nikdy neuvede ve shodu, protože je zákon nepovažuje za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jednoznačně jsou zde zařazeny například náklady na reprezentaci, cestovní náhrady vyplacené nad limit stanovený zákonem o cestovních náhradách, odměny členů statutárních orgánů, ostatní sociální pojištění, ostatní sociální náklady, ostatní pokuty a penále, ztráta z prodeje pozemku apod. Trvalé rozdíly mohou také vznikat z výnosů, které již byly zdaněné srážkou u zdroje (např. přijaté dividendy).

### 2.3.2 Přechodné rozdíly

Odložená daň se zjišťuje ze *všech přechodných rozdílů* vznikajících z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. U přechodných rozdílů se tedy jedná o položky, které jsou daňově uznatelné v jiném časovém období, než ve kterém jsou zaúčtovány. Tyto přechodné rozdíly se buď samy vykompenzují nebo se stávají podkladem pro odloženou daň při splnění určité podmínky (např. zaplacením). Základní vztah přechodného rozdílu a vznik pohledávky nebo závazku znázorňuje následující schéma:



**Obr.2.5 Schéma přechodných rozdílů**

**Přechodné rozdíly zdanitelné** vedou k **odloženému daňovému závazku**, tzn. že vyústí ve zdanitelné částky navyšující základ daně v budoucích obdobích. Účetní jednotka si tvoří jakousi „rezervu“ na budoucí zvýšené daňové povinnosti a jeho zaúčtováním ve prospěch účtu 481 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* souvztažně s účtem 592 – *Daň z příjmů z běžné činnosti-odložená* nebo 594 – *Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená*, dochází ke snížení vlastních zdrojů, které by případně mohly být vyplaceny společníkům na podílech na zisku.<sup>5</sup>

Je to případ, kdy je odváděná splatná daň je nižší, než kdyby byla spočítána z účetního výsledku hospodaření. Jelikož odložený daňový závazek snižuje účetní hospodářský výsledek z běžného období a o tuto částku navyšuje hospodářský výsledek v následujících obdobích, dlouhodobě tedy nedochází účetně k žádnému rozdílu. Důvodem vzniku přechodných zdanitelných rozdílů jsou např. vyšší účetní zůstatková cena než daňová a pohledávky ze smluvních sankcí.

Dle mého názoru je nejvhodnějším příkladem demonstrace těchto rozdílů odlišná rychlost účetního a daňového odpisování dlouhodobého majetku. V případě účetního odpisování *účetní jednotky sestavují odpisový plán podle průběhu používání a podle změn v průběhu používání majetku účetní jednotkou.*<sup>6</sup> Doba účetního odpisování záleží na účetní jednotce, která sestavuje odpisové plány (tedy i dobu odpisování) v závislosti na skutečném opotřebovávání nebo zastarávání majetku.

Naproti tomu u daňových odpisů je zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, stanovena minimální doba odepisování pro každou odpisovou skupinu. Metoda daňového odpisování a doba odepisování (pokud je delší než minimální doba stanovená zákonem) je ponechána plně v kompetenci účetní jednotky, pro kterou daňové odpisy představují jeden z nástrojů daňové optimalizace. V případě přechodných rozdílů zdanitelných, účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku dle odpisového plánu je vyšší než je jeho zůstatková hodnota uznaná pro daňové účely: *účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena*. Vzniká tedy odložený daňový závazek a ten bude účetní jednotkou zaúčtován vždy.

---

<sup>5</sup> ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. str.245

<sup>6</sup> §56 Odst. 3 vyhlášky č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů



**Přechodné rozdíly odčitatelné** vedou k **odložené daňové pohledávce**, tzn. že vyúští k odčitatelným částkám snižující základ daně v budoucích obdobích. Důvodem vzniku přechodných rozdílů odčitatelných jsou např. vyšší daňová zůstatková cena než účetní, opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, opravné položky k dlouhodobému majetku, nedaňové rezervy, nezaplacené pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění, závazky z titulu neuhrazené daně z nemovitosti, závazky z titulu neuhrazené daně z převodu nemovitosti, nerealizovaná daňová ztráta z minulých let, daňová ztráta, nevyčerpané reinvestice, výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení.

V tomto případě je nutno podotknout, že z těchto rozdílů plyne budoucí ekonomický prospěch. V budoucnu totiž bude odložená daňová pohledávka realizována úsporou na splatné dani a tím povede ke snížení základu daně z příjmů.

Kdy bude jednotka účtovat o odložené daňové pohledávce? Odpověď lze nalézt v českém účetním standardu č.003, konkrétně v bodě 3.4. Uvádí se zde, že *odloženou daňovou pohledávku lze účtovat pouze v tom případě, že v budoucnu bude existovat dosažitelný základ daně, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly plynoucí z této pohledávky*. Proto o odložené daňové pohledávce účtuje jednotka po zvážení a s respektováním zásady opatrnosti.

**Tab. 2. 2 Vznik a důsledky odložených daňových závazků a pohledávek**

| <b>Odložený daňový závazek</b>  | <b>Odložená daňová pohledávka</b>  |
|---|--|
| Daňový základ aktiva < účetní základ aktiva   | Daňový základ aktiva > účetní základ aktiva  |
| Daňový základ závazku > účetní základ závazku   | Daňový základ závazku < účetní základ závazku  |
| Základ daně < účetní výsledek hospodaření   | Základ daně > účetní výsledek hospodaření  |
| <b>Důsledky</b>   | <b>Důsledky</b>  |
| Vzniká připočitatelný rozdíl  | Vzniká odpočitatelný rozdíl  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Účetní jednotka odvede méně na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního výsledku</li> <li>➤ V příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude muset zaplatit na dani více</li> <li>➤ Část zisku po zdanění nutno zadržet (z důvodu opatrnosti) a vytvořit zdroj na budoucí vyšší splatnou daň</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Účetní jednotka odvede více na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního výsledku</li> <li>➤ V příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude muset zaplatit méně na dani</li> <li>➤ Je možno rozdělit větší část zisku, která bude uhrazena z budoucí úspory na splatné dani (z důvodu opatrnosti jen v případě, je-li tato podmínka jistá)</li> </ul> |

Zdroj: MÜLLEROVÁ L. A VANČUROVÁ A. *Daně a účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-163-3. s.229

## 2.4. Analýza základních titulů pro odloženou daň

### Rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku

V praxi je nejvýznamnějším titulem pro výpočet odložené daně rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. Jak jsem se zmínila již v úvodu této práce, až do konce roku 2000 byly tyto rozdíly jediným předpokladem pro výpočet odložené daně. V současné době existuje několik způsobů odpisování, v rámci kterých dochází k rozdílům mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se jako aktivum nespotřebovává jednorázově, ale postupně.

V důsledku morálního zastarávání<sup>7</sup> a fyzického opotřebení tak postupně ztrácí svoji hodnotu. K peněžnímu vyjádření tohoto trvalého snížení hodnoty a jeho promítnutí do provozních nákladů podniku slouží odpisy. Dělíme je na účetní<sup>8</sup> a daňové<sup>9</sup> a každý z těchto typů slouží ke specifickému účelu. Účetní odpisy slouží k vyjádření skutečného opotřebení majetku a projeví se jako náklady pouze v účetním výsledku hospodaření, tedy nevstupují do základu daně z příjmů. Oproti tomu odpisy daňové jsou nákladem daňově uznatelným a snižují tedy základ daně z příjmů. O daňových odpisech na rozdíl od účetních neúčtujeme.

Jestliže je účetní zůstatková cena vyšší jak daňová, vzniká odložená daňová pohledávka, protože účetní jednotka uplatnila nižší daňové odpisy než které odpovídají skutečnému opotřebení majetku. V budoucích obdobích tak účetní jednotka bude uplatňovat vyšší daňové náklady, než jsou náklady účetní a základ daně bude za jinak neměnných okolností nižší.

$UZC > DZC$  ..... vzniká odložený daňový závazek

$UZC < DZC$  ..... vzniká odložená daňová pohledávka

---

<sup>7</sup> K morálnímu zastarávání dochází zejména v důsledku rozvoje nových technologií, kdy zařízení, jež společnost užívá, má na trhu nový kvalitnější a výkonnější ekvivalent. O morálním zastarávání hovoříme také tehdy, kdy takový majetek již nedosahuje dostatečně potřebám podniku.

<sup>8</sup> Účetní odpisy lze dále dělit na lineární, degressivní, progresivní, výkonové a komponentní.

<sup>9</sup> Daňové odpisy rozlišujeme na rovnoměrné, zrychlené a leasingové.

## ***Mimořádné odpisy***

Novinkou, kterou mohly využít účetní jednotky poprvé za rok 2009, byly tzv. *mimořádné odpisy*<sup>10</sup>. Tyto odpisy využily účetní jednotky v rámci protikrizovaného opatření vlády k daňové optimalizaci svého hospodářského výsledku za rok 2009 a jejich následný dopad je zřejmý i pro účetní závěrku za rok 2010.

Mimořádné odpisy byly zavedeny, aby stimulovaly investiční činnost podnikatelských subjektů v období současné finanční krize. Jejich využitím si totiž podnikatel mohl za kratší období uplatnit při pořízení nového majetku do daňově uznatelných nákladů mnohem vyšší částky než při rovnoměrném či zrychleném odpisování. Na druhou stranu nemusí být využití mimořádných odpisů vhodnější než odpisy klasické.

Jednalo se o možnost provést rovnoměrné odepisování u hmotného majetku zařazeného v 1. a 2. odpisové skupině. Samozřejmě tyto odpisy také měly vliv na výpočet odložené daně. Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy 1 k ZDP pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 mohla účetní jednotka, která je jeho prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 12 měsíců. Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č.1 k ZDP pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 mohl poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatnil odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku. Tyto daňové odpisy jsou specifické tím, že se nejedná o roční odpisy, ale výše odpisu závisí na počtu měsíců, po které byl majetek zařazen do užívání. V tomto smyslu jsou tedy mimořádné odpisy shodné s účetními.

## ***Komponentní odpisování***

S účinností od 1.1.2010 vstoupila v platnost novela Vyhlášky, která umožnila účetním jednotkám aplikovat metodu *komponentního odpisování*, která je v souladu s IAS/IFRS. Podstatou této metody je zohlednění různé doby životnosti jednotlivých částí (komponent) dlouhodobého majetku, vedeného pod jedním inventárním číslem.

---

<sup>10</sup>§ 30a zákona č. 586/1992Sb., o daních z příjmů

Tato metoda přispívá k naplnění zásady věrného zobrazení finanční situace firmy, jelikož by měla vést k rovnoměrnému zatěžování výsledku hospodaření uplatněnými odpisy. Může tedy vzniknout rozdíl mezi účetní zůstatkovou a daňovou zůstatkovou hodnotou, neboť komponenta bude odepisována jinou rychlostí než zbytek celku.

### ***Zohlednění zbytkové hodnoty v účetních odpisech***

Pro věrnější a poctivější obraz umožňuje novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. v účetních odpisech zohlednit *zbytkovou hodnotu*. Tímto pojmem se rozumí „zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících“.<sup>11</sup> V takovém případě účetní jednotka neodepisuje celou částku, ale pouze cenu pořízení sníženou o zbytkovou hodnotu.

### ***Vklad***

Při vkladu aktiva do majetku společnosti vznikají rozdíly v důsledku rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny. Tento rozdíl je dán skutečností, že účetně je zůstatková cena určena oceněním aktiva při vkladu do společnosti. Z daňového hlediska však společnost pokračuje v započatém odpisování. Svou roli zde také hraje §26 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který umožňuje uplatnit polovinu ročního daňového odpisu u hmotného majetku, který byl v průběhu zdaňovacího období vyřazen z majetku účetní jednotky. Příjemce tohoto hmotného majetku následně pokračuje ve způsobu odpisování stanoveném předcházejícím vlastníkem a v prvním roce tohoto odpisování smí uplatnit maximálně polovinu ročního daňového odpisu.

### **Opravné položky k zásobám**

Zásoby jsou oběžným majetkem účetní jednotky a pokud na základě inventarizace dojde ke zjištění, že klesla tržní hodnota těchto zásob, je nutností pro případ rizika ze ztráty vytvořit opravnou položku k zásobám, která ovšem není daňově uznatelným nákladem. Pro odloženou daň je velmi důležitá otázka, zda se jedná o rozdíl přechodný nebo trvalý.

---

<sup>11</sup> § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Pokud by došlo k prodeji nebo spotřebě zásob, jednalo by se o přechodný rozdíl, který by měl za následek zaúčtování odložené daně z opravné položky. Doje k odúčtování pořizovací ceny zásob do daňově uznatelných nákladů a vytvořená opravná položka je zaúčtována s nedaňovými výnosy. Dojde tedy k situaci, kdy dopad účetního a daňového hospodářského výsledku jsou v čase stejné. Odložená daň zde vzniká z toho důvodu, že ztráta ze snížení hodnoty zásob (vyjádřena daňově neúčinnou tvorbou opravné položky) vstoupí do základu daně později, než je o ní účtováno, protože bude daňově uznána až při prodeji<sup>12</sup>.

## Opravné položky k pohledávkám

Problematika odložené daně k opravným položkám k pohledávkám, je poněkud složitějším problémem, jelikož zákon o daních z příjmů neumožňuje ve všech případech zahrnout opravné položky k pohledávkám do daňově uznatelných nákladů. Opravné položky daňově uznatelné nejsou podkladem pro výpočet odložené daně, jelikož tam žádný rozdíl mezi účetním a daňovým nákladem nevzniká. Problém nastává v případě, kdy se jedná o „ostatní“ účetní opravné položky, které předvídají budoucí ztrátu. V takovém případě je odpověď na otázku, zda bude ztráta daňově účinná či nikoliv, velmi těžká. Existuje totiž příliš mnoho variant a přístupů. Jelikož je odložená daň pouze účetním odhadem, záleží na účetní jednotce, jak si daná kritéria pro posouzení vyhodnotí.

Základní kritéria:

|    | FIRMA   | OPRAVNÁ POLOŽKA   | ODLOŽENÁ DAŇ    |
|----|---|---|-----------------|
| 1  | Firma se striktní politikou ve vymáhání pohledávek soudní cestou.   | Splněním zákonné povinnosti se stane daňově uznatelnou.                                 | ANO             |
| 2. | Firma s laxním přístupem k vymáhání pohledávek.   | Nikdy se nestane daňově uznatelnou.   | NE              |
| 3. | Firma „střed“ mezi 1.a2., neexistuje přesná metodika, obvykle 2 přístupy:<br>a) princip opatrnosti<br>b) individ. posouzení největších pohledávek (žaloba, konkurs) | a) není daňově uznatelná<br>b) po splnění zákonných podmínek se stane daňově uznatelnou | a) NE<br>b) ANO |

**Tab.2.3 Opravné položky a odložená daň**

<sup>12</sup> KYNCLOVÁ, D. a kol. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. 1. vyd. Brno: CP Books a.s., 2005. 64 s. ISBN 80-251-0655-1.

Dle mého názoru a zkušeností z praxe mohu říci, že jelikož se pravděpodobnost špatně posuzuje, většina firem ve středním segmentu provádí individuální posouzení jednotlivých větších pohledávek. Na základě opatrnosti a splnění zákonných podmínek následně účtují o odložené dani z opravných položek k pohledávkám.

## **Opravné položky k dlouhodobému majetku**

Opravné položky k dlouhodobému majetku se tvoří především na základě inventarizace a to v případech, kdy se zjistí, že tržní hodnota tohoto majetku na reálném trhu je nižší, než jeho hodnota vyjádřená v účetnictví. Provádí se tzv. test implementu, tzn. jestli majetek vydělává dost peněz. Zaúčtovaná opravná položka představuje snížení účetní zůstatkové hodnoty, zatímco daňová zůstatková hodnota je nezměněna. Vzniká tedy přechodný rozdíl, který je předpokladem pro výpočet odložené daňové pohledávky, tudíž reálná hrozba ztráty nehrozí.

Co se týká odložené daně k pozemkům, zde titul pro odloženou daň nevzniká, jelikož pozemky se neodepisují a ztráta z prodeje pozemku je daňově neuznatelná jednou provždy.

## **Nedaňové rezervy**

Odložená daň vzniká v případě tvorby účetní rezervy, která není tvořena v souladu se zákonem o rezervách, ale předpokládá budoucí daňově uznatelné náklady. Jedná se například o rezervu na záruční opravy, rezerva na úroky z prodlení, rezerva na restrukturalizaci, rezerva na kursově ztráty, rezerva na nevyčerpanou dovolenou). Pokud je však vytvořena rezerva na daňově neuznatelný náklad, nelze odloženou daň nikdy počítat.

|    | REZERVA                        | ODLOŽENÁ DAŇ           |
|----|--------------------------------|------------------------|
| 1. | na záruční opravy              | ANO                    |
| 2. | na nevyčerpanou dovolenou      | ANO                    |
| 3. | na daň z příjmů                | NE                     |
| 4. | na penále za pozdní odvod daní | NE                     |
| 5. | na soudní spory                | Individuální posouzení |

**Tab.2.4 Rezerva a odložená daň**

## Nezaplacené pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotní pojištění

Nezaplacené pojistné se stává dle §23 odst.3 ZDP daňovým nákladem až okamžikem jejich zaplacení. Tudíž se nezaplacené pojistné stává přechodným rozdílem a je podkladem pro výpočet odložené daňové pohledávky. Příkladem může být společnost, která se dostala do dočasné platební neschopnosti a neodvedla zdravotní a sociální pojištění ve výši 100 000 Kč za rok 2010 do konce ledna 2011. Zároveň předpokládá, že závazek uhradí koncem února 2011. (Sazba daně z příjmů je 19%) Za předpokladu, že závazek společnost uhradí v plánovaném termínu, můžeme zaúčtovat odloženou daň z přechodného rozdílu ve výši 100 000 Kč:

$$OD = PR \times SD$$

$$OD = 100\,000 \times 0,19$$

$$\underline{OD = 19\,000\,Kč\,(481/592)}$$

V následujícím období opravdu dojde k úhradě závazku, v tomto roce je možné snížit daňový základ o částku úhrady. Přechodný rozdíl již přestává existovat.

## Daňová ztráta

Jedním z důvodů vzniku odložené daně je i možnost odpočtu neuplatněné daňové ztráty předchozích let od daňového základu dle § 34 odst. 1 ZDP. V tomto případě má společnost možnost snížit daňový základ o položky, které nejsou účetním nákladem. Pokud by byla vysoká pravděpodobnost využití těchto ztrát v budoucích letech, je třeba počítat odloženou daň i v těchto případech. Ztráty mají svou hodnotu. Je to za určitého předpokladu aktivum, ale jen tehdy, když bude firma schopna vygenerovat zisky, kde si ztrátu v budoucnu uplatní.

V případě účtování o odložené daňové pohledávce z titulu daňových ztrát, je vždy potřeba doložit budoucí využití těchto ztrát věrohodným plánem daňového základu budoucích 5 let. Například společnost, která vykáže daňovou ztrátu ve výši 2 000 000,- Kč a předpokládá, že zisk v následujícím období povede k daňovému základu ve výši 200 000,-Kč a v dalších čtyřech letech se bude pohybovat kolem 400 000,- Kč, provede výpočet odložené daně pouze z částky 1 800 000,- Kč:

$$OD = PR \times SD$$

$$OD = 1\,800\,000 \times 0,19$$

$$\underline{OD = 342\,000,- \text{ Kč (481/592)}}$$

Pokud v následujícím roce společnost opravdu dosáhne daňového základu ve výši 200 000,- Kč, dovoluje zákon o daních z příjmů uplatnit nevyužitou daňovou ztrátu v této výši. V daňovém přiznání bude výsledná daňová povinnost nulová a bude proveden výpočet odložené daně ze zbývajících neuplatněných daňových ztrát. ( $1\,800\,000 - 200\,000 = 1\,600\,000,- \text{ Kč}$ )

Výpočet odložené daně:  $OD = 1\,600\,000 \times 0,19$

$$\underline{OD = 304\,000,- \text{ Kč}}$$

Rozdíl ve výši 38 000,- Kč ( $342\,000 - 304\,000$ ) bude zaúčtován na účty MD 592/ Dal 481

Obdobným případem jsou i vynaložené náklady na výzkum a vývoj v případě, že je společnost nemůže z důvodu nedostatečného základu daně uplatnit v daném roce. Odpočet lze provést stejným způsobem v nejbližším zdaňovacím období, kdy je dosaženo základu daně, maximálně ale v následujících 3 obdobích.<sup>13</sup>

## **Výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení**

Výnosy ze smluvních pokut a úroků jsou pro účely ZDP daňově účinné až v okamžiku jejich úhrady, tzn. že účetní hospodářský výsledek se pro účely úprav na daňový základ o tyto neuhrazené výnosy sníží. Vzniká tedy odložený daňový závazek, který musí být zaúčtován.

## **Odložená daň při přeměnách společností a při vkladech majetku**

Při přeměnách společnosti (sloučení, splynutí, rozdělení) nebo nepeněžitých vkladech vznikají přechodné rozdíly, jejichž základem je přecenění účetních hodnot aktiv na hodnoty reálné, přičemž daňové základny zůstávají stejné. Z tohoto důvodu vzniká přechodný rozdíl. Tento rozdíl se však liší, protože nemá časový základ.

---

<sup>13</sup> §34 odst. 6 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů



Vzhledem k tomu, že přecenění může zvýšit, ale i snížit účetní hodnotu (zpravidla ji zvyšuje), může odložená daň nabývat jak podoby odložené daňové pohledávky, tak závazku. Tento případ je specifický také zaúčtováním k okamžiku přecenění, kdy účetní jednotka účtuje odloženou daň přímo do vlastního kapitálu. Účtuje se místo nákladového účtu na účet 429 – Neuhrazená ztráta minulých let v případě závazku, popř. 428 – Neuhrazený zisk minulých let v případě pohledávky. Přičemž v následujících obdobích se již používá základní souvztažnost 481 s protistranou 592.<sup>14</sup>

Konkrétně lze situaci popsat u společnosti, která vložila do základního kapitálu své dceřiné společnosti nepeněžitý vklad ve formě strojního zařízení. Pořizovací cena byla 500 000 Kč. Dosavadní daňové odpisy činí 200 000 Kč. Znalec ocenil toto zařízení reálnou hodnotou 700 000 Kč. (Daňová sazba je 19 %.) Reálná hodnota bude základnou pro účetní odpisy, daňová základna zůstává nezměněna i po přecenění:

$$500\,000 - 200\,000 = 300\,000$$

Částku 700 000 můžeme rozdělit na část daňově uznatelnou v budoucnu, což je 300 000 Kč, a částku, která se daňově nikdy neuplatní, což je 400 000 Kč. Dle interpretace I – 2 Národní účetní rady tím vzniká přechodný rozdíl mezi přeceněnou účetní a nezměněnou daňovou základnou ve výši 400 000 Kč. Z tohoto přechodného rozdílu vypočteme odložený daňový závazek ve výši:

$$OD = PR \times SD$$

$$OD = 400\,000 \times 0,19$$

$$\underline{OD = 76\,000\text{ Kč}}$$

Závazek zaúčtujeme účetním zápisem 429 proti 481. Od okamžiku přecenění účetní odpisy strojního zařízení jsou připočitatelnou položkou výsledku hospodaření a zvyšují daňový základ. Odložený daňový závazek v těchto obdobích představuje zdroj disponibilního zisku k vyrovnání této vyšší splatné daně. Závazek se postupně rozpouští v odpovídající výši k nárůstu splatné daně v důsledku neuznatelných účetních odpisů a je zaúčtován na vrub účtu 481 a ve prospěch účtu 592.

---

<sup>14</sup> *Národní účetní rada. I-2 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech* [online]. c2010, publikováno 14.11.2005 [cit.2010-11-4]. <<http://www.nur.cz/content/view/19/40/>>.

## 2.5 Princip výpočtu a účtování odložené daně

### 2.5.1 Výpočet odložené daně

Od 1.1.2002 je jedinou a výhradní metodou vykazování odložené daně metoda závazková s rozvahovým přístupem. Závazková metoda předpokládá, že pohledávka či závazek bude uplatněn v pozdějším období. Rozvahový přístup vychází ze všech přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiva, případně pasiva, a jejich účetní hodnotou zjištěnou z rozvahy. Jak jsem se již zmínila, je tato metoda dle § 59 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jedinou a výhradní metodou.

Musím však podotknout, že na školení konané v Praze, ing. Kuneš stále uplatňuje u výpočtu odložené daně z dlouhodobého majetku, metodu založenou na výsledkovém principu. Tato závazková metoda výsledkového přístupu se v českých právních předpisech používala do roku 2001. Principem tohoto přístupu je „sledování rozdílů mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy, tzn., vychází se především z výsledkových účtů, což např. při prodeji nebo likvidaci majetku může způsobit značné rozdíly při výpočtu.

Pokud je sazba daně z příjmů stabilní, můžeme vynásobit přechodné rozdíly platnou sazbou a jednoduše upravit počáteční stav účtu odložené daně o změnu stavu ke konci roku. Princip výpočtu odložené daně tedy není složitý a je možno ho vyjádřit jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů pro následující období:

|   |
|---|
| $\text{ODLOŽENÁ DAŇ} = \text{VÝSLEDNÝ PŘECHODNÝ ROZDÍL} \times \text{SAZBA DANĚ}$ |
|---|

$$(\Sigma \acute{U}ZC - \Sigma DZC) \times S = \text{výsledkem je zůstatek účtu 481- Odložený daňový závazek a pohledávka k 31.12. daného roku}$$

Kde:  $\Sigma \acute{U}ZC$  .... součet účetních zůstatkových cen majetku, který je v aktivech k 31.12. daného roku

$\Sigma DZC$  .... součet daňových zůstatkových cen majetku, který je v aktivech k 31.12. daného roku

S .....sazba daně, která platí pro příští období ( rok 2010 i 2011 19% )

Tento postup výpočtu odložené daně je běžně používaný, neboť představuje určité zjednodušení, v praxi ovšem může nastat pro účetní jednotku problém. Nelze vždy s přesností odhadnout, ve kterém roce bude přechodný rozdíl zaúčtován nebo jaká bude použita sazba daně, pokud není předem známa. V takovém případě je základním přístupem rozdělení jednotlivých daňových pohledávek a závazků dle doby jejich realizace obvykle na:

- 1. krátkodobé:** pro výpočet použijeme sazbu daně v nejbližším roce (opravné položky k oběžným aktivům, úpravy v daňovém přiznání, většina rezerv)
- 2. dlouhodobé:** pro výpočet použijeme sazbu platnou pro poslední známé období <sup>15</sup> (majetek, zajišťovací účetnictví s výjimkou krátkodobých derivátů)

Ovšem dle bodu 3.5. Standardu 003 – Odložená daň, v případě, že se sazba daně změní, je důležité přepočítat počáteční zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu účtové skupiny 59X. Potom by vzorec vypadal takto:

$$OD_1 = (OD_0 / SD_0) \times SD_1$$

Kde:  $OD_1$  ..... nový stav odložené daně

$OD_0$  ..... starý stav odložené daně

$SD_1$  ..... nová sazba daně z příjmů

$SD_0$  ..... stará sazba daně z příjmů

Změnu stavu zůstatku účtu vypočteme pomocí vzorce:  $OD_Z = (OD_1 - OD_0)$

Kde:  $D_Z$  ..... představuje změnu stavu odložené daně v důsledku změny sazby.

Na krátkém příkladu (změna sazby z 19% na 18%) bych chtěla ovšem poukázat, že z praktického hlediska je tento postup zdlouhavý, komplikovaný a myslím si, že řada účetních jednotek využívá jednodušší výpočet odložené daně při změně sazby. Počáteční stav odloženého daňového závazku je 1 000 000 Kč. (účet 481)

Přepočet při změně sazby:  $OD_1 = (OD_0 / SD_0) \times SD_1$

$$OD_1 = (1\,000\,000 / 0,19) \times 0,18$$

$$\underline{OD_1 = 947\,368,- \text{ Kč}}$$

---

<sup>15</sup> Materiály ze školení Ing. Rostislava Kuneše, konaného 25.3. 2010 v Praze

|                                  | Účetní zůstatková cena<br>k 31.12. | Daňová základna<br>k 31.12. | Přechodný<br>rozdíl | Odložená daň<br>(18%) |
|----------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|---------------------|-----------------------|
| Dlouhodobý majetek               | 4 000 000                          | 2 000 000                   | 2 000 000           | 360 000               |
| Pohledávka z úroku z<br>prodlení | 1 000 000                          | 0                           | 1 000 000           | 180 000               |
| Odložená daň celkem              |                                    |                             |                     | <b>540 000</b>        |

### 2.5 Přepočet odložené daně dle nové sazby daně

Z tabulky pro přepočet odložených daňových závazků a pohledávek dle nové sazby daně (18%) je zřejmý výsledný výpočet odložené daně ve výši 540 000,- Kč. Výpočet pro zaúčtování změny stavu odložené daně:

$$ODz = 540\,000 - 947\,368$$

$$ODz = - 407\,368,- \text{ Kč}$$

Tento výsledek se zaúčtuje jako snížení odloženého daňového závazku (na vrub účtu 481 a ve prospěch účtové skupiny 592. Změnu počátečního stavu zjistíme ve výši 52 632 Kč (dle výše uvedeného vzorce) a zaúčtuje se stejným účetním zápisem (481/592). Konečný stav odložené daně **540 000 Kč** se vykáže v rozvaze jako dlouhodobý závazek. Ve výkazu zisku a ztráty budou vykázány pouze zaúčtované výnosy 460 000 Kč (407 368 + 52 632).

Domnívám se, že v praxi používají účetní jednotky pro výpočet jednodušší způsob. I když tento výpočet, který nepropočítává samostatně změnu, která se udála na počátečním stavu změnou sazby, neodpovídá zcela správnému postupu výpočtu odložené daně, neliší se ve vykázaných konečných stavech účtů. ( PR 3 000 000 x 18% = **540 000,- Kč**)

### 2.5.2 Účtování o odložené dani

Obecně vyhláška 500/2002 Sb. v příloze č.4 uvádí pouze základní účtové skupiny. Konkrétně pro odloženou daň je stanovena účtová skupina **48 – Odložený daňový závazek a pohledávka**, v praxi je následně pro účtování odloženého daňového závazku nebo pohledávky vytvořen účet **481 – Odložený daňový závazek a pohledávka**.

Jak jsem se zmínila již v úvodu této práce, o odloženém daňovém závazku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny **59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů** a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny **48 – Odložený daňový závazek a pohledávka**. A o odložené daňové pohledávce se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny **59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů** a na vrub příslušného účtu účtové skupiny **48 – Odložený daňový závazek a pohledávka**.

Nutností je ovšem rozlišit účtování odložené daně na konkrétní účty, zda se jedná o odloženou daň z běžné nebo mimořádné činnosti: **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená** nebo **594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená**. Pokud by v jednom účetním období vznikla z jedné činnosti daňová pohledávka a ve druhé daňový závazek, musí společnost tuto skutečnost uvést ve výkazu zisku a ztráty.

**Zjednodušené schéma účtování:** MD / DaI

|                                     |               |
|-------------------------------------|---------------|
| Vznik odloženého daňového závazku   | 592,594 / 481 |
| Snížení odloženého daňového závazku | 481 / 592,594 |
| Vznik odložené daňové pohledávky    | 481 / 592,594 |
| Snížení odložené daňové pohledávky  | 592,594 / 481 |

Příklad:

| <b>přechodné rozdíly roku 2010</b>  | <b>Kč</b>       | <b>pohledávka/závazek</b> |
|---|-----------------|---------------------------|
| <b>odpisovaný majetek</b>   | - 50.000        | závazek                   |
| <b>opravná položka k zásobám</b>  | 15.000          | pohledávka                |
| <b>opravná položka k pohledávkám</b>  | 1.000           | pohledávka                |
| <b>rezerva na záruční opravy</b>  | 4.000           | pohledávka                |
| <b>daňová ztráta jako potencionální odčitatelná položka od základu daně</b> | 10.000          | pohledávka                |
| <b>celkem kompenzovaný součet</b>   | <b>- 20.000</b> | <b>závazek</b>            |

**Tab.2.6 Přechodné rozdíly**

**Výpočet odložené daně pro rok 2010:**

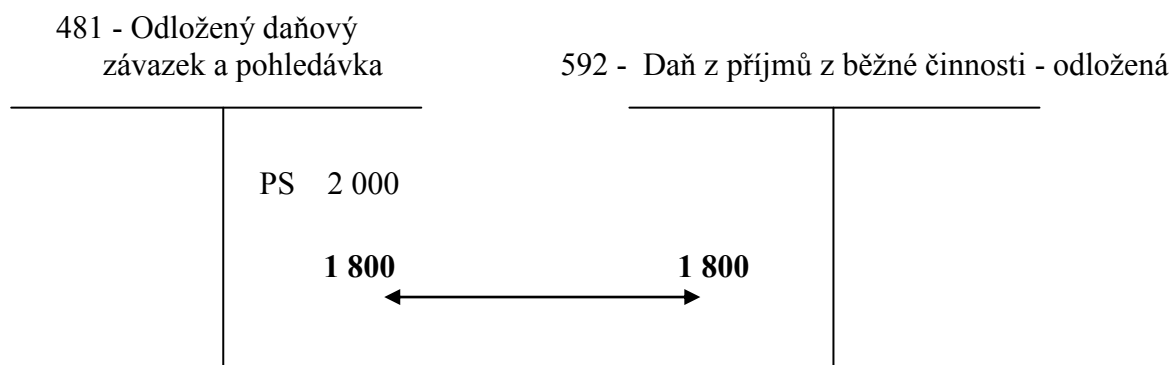
$-20.000 \times 0,19 = - 3\,800$  Kč (jde o odložený daňový závazek)

## Účtování

Účetní jednotka o odložené dani již účtovala v minulosti a na účtu 481 je proto evidována částka 2 000 Kč.

| <u>Text</u>               | <u>Kč</u> | <u>MD</u> | <u>D</u> |
|---------------------------|-----------|-----------|----------|
| 1. zůstatek účtu 481      | 2 000     | -         | 481      |
| 2. odložená daň roku 2010 | 1 800     | 592       | 481      |

Výsledkem musí být skutečnost, kdy na účtu 481 je vyčíslen odložený daňový závazek ve výši **3 800 Kč**. Konečný zůstatek účtu 481 **se rovná výsledku výpočtu**. Účtujeme tedy jen o „**změně stavu**“ ( 1 800,-) odložené daně, tj. jen o meziročním nárůstu či poklesu.



### 2.6 Schéma zaúčtování „změna stavu“ odložené daně

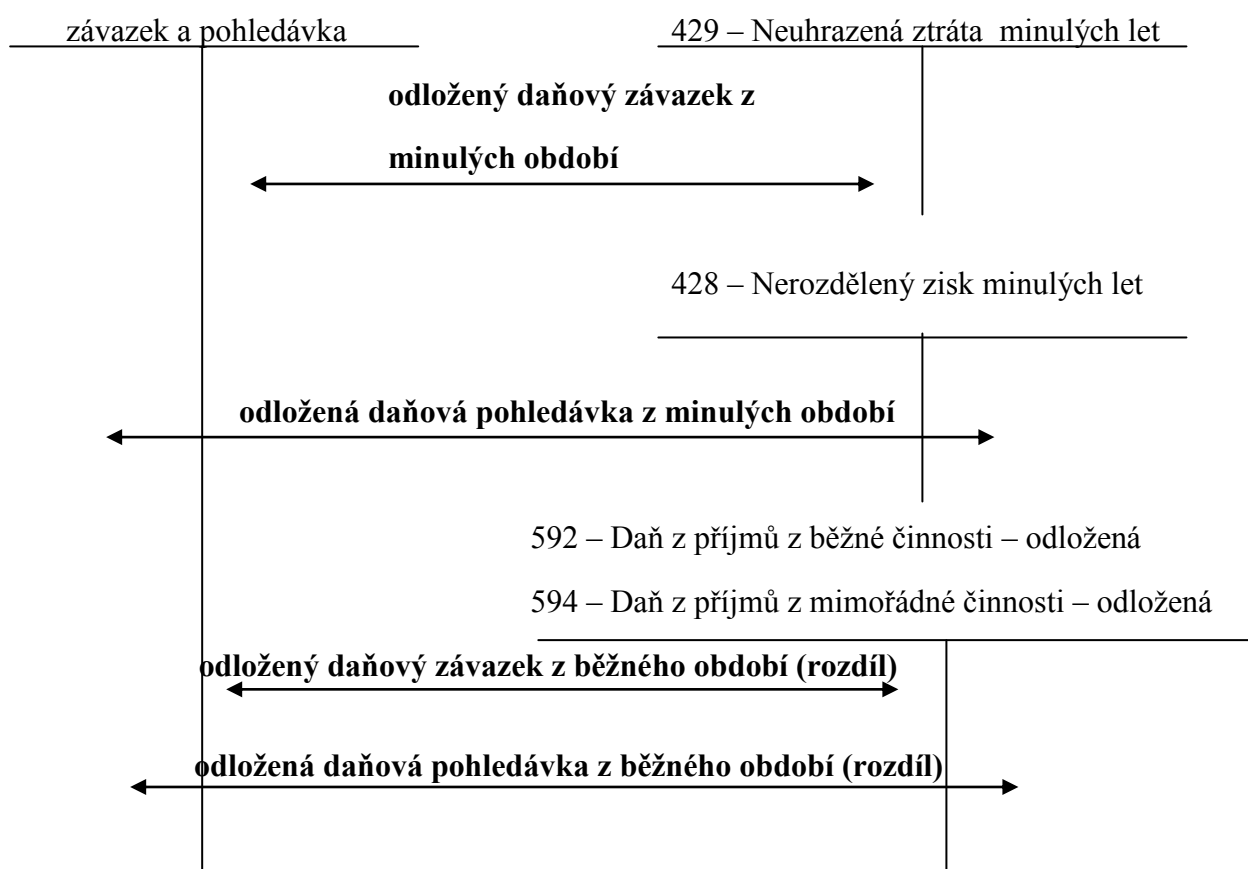
Výjimku z tohoto účtování tvoří přecenění aktiva při přeměnách společností a při vkladech majetku. Účetní hodnota majetku se zvyšuje na hodnotu reálnou a daňová základna zůstává stejná. Tyto případy také vedou k přechodným rozdílům a tedy i odložené dani, ale účtují se přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, stejně jako v případě, pokud účtujeme o odložené dani prvním rokem.

### První rok účtování o odložené dani

Komplikovanější situace nastává tehdy, jestliže účetní jednotka o odložené dani nikdy neúčtovala a povinnost ji vznikne například na základě skutečnosti, že se stane povinně auditovanou společností. V této situaci využívá poněkud odlišný postup a musí výpočet a účtování odložené daně rozdělit v souladu s §59, odst.6 vyhlášky na odloženou daň za předcházející (minulé) účetní období a odloženou daň připadající na běžné období. Odložená

Z obrázku (2.6) je zřejmé, že odložená daň z minulých období se účtuje do vlastního kapitálu bez toho, aby prošla výsledovkou. Nemůže tak ovlivnit výsledek hospodaření toho roku, kdy se poprvé o odložené dani účtuje.

## 481 – Odložený daňový



27

Účetní jednotky tak respektují zásadu opatrnosti. O daňovém závazku pak účetní jednotky účtují vždy.

### 2.5.3 Vliv odložené daně na hospodářský výsledek

Na první pohled je zřejmý ekonomický význam odložené daně, neboť jejím zúčtováním se sníží výsledek hospodaření běžného účetního období, který snižuje disponibilní zisk. Ten je ušetřen v podobě „rezervy“, aby byl následně využit v následujícím daňovém období na splnění splatné daňové povinnosti. I když je odložená daň závazným pravidlem v účetních předpisech České republiky, nemusí se tento způsob zamlouvat společníkům, kteří takto přicházejí o část svých prostředků v podobě vyplacených dividend. Vliv odložené daně na hospodářský výsledek je nejlépe zřetelný na konkrétním výpočtu.

*Př. Účetní jednotka podnikající na území ČR má výsledek hospodaření před zdaněním (VH) za rok 2010 ve výši 10 000 tis.Kč a předpokládáme, že i v roce 2011 dosáhne stejného výsledku. Sazba daně dle ZDP je pro obě zdaňovací období stanovena na 19%. Ovšem výše daňového základu (DZ), který je ovlivněn dočasným rozdílem (odloženým daňovým závazkem), je v roce 2010 ve výši 8 000 tis.Kč a v roce 2011, kdy bude tento odložený daňový závazek čerpán, předpokládáme 12 000 tis.Kč.*

Výpočet běžné účetní období (rok 2010):

|   |  |
|---|--|
| Výsledek hospodaření                    | 10 000                                 |
| Daňový základ                           | 8 000                                  |
| Splatná daň z DZ ( $8000 \cdot 19\%$ )  | 1 520                                  |
| Odložená daň ( $2000 \cdot 19\%$ )      | 380                                    |
| <b>Výsledek hospodaření za rok 2010</b> | <b><u>8 100</u></b> (10 000-1 520-380) |

*Komentář:* Výsledek hospodaření před zdaněním je o 2 000 tis.Kč vyšší než daňový základ. Splatná daň z daňového základu ve výši 1 520 tis.Kč je nižší, než kdyby byla vypočtena z výsledku hospodaření před zdaněním, což by představovalo 1900 tis.Kč.

Následující účetní období (rok 2011):

|                      |        |
|----------------------|--------|
| Výsledek hospodaření | 10 000 |
| Daňový základ        | 12 000 |



|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| Splatná daň z DZ (12 000*19%) | 2 280 |
|-------------------------------|-------|

|                          |      |
|--------------------------|------|
| Odložená daň (-2000*19%) | -380 |
|--------------------------|------|

**Výsledek hospodaření za rok 2011**                      **8 100**    (10 000-2 280+380)

*Komentář:* Výsledek hospodaření před zdaněním je o 2 000 tis.Kč nižší než daňový základ. Splatná daň z daňového základu ve výši 2 280 tis.Kč je vyšší, než kdyby byla vypočtena z výsledku hospodaření před zdaněním, což by představovalo 1900 tis.Kč.

*Shrnutí:* Celkový daňový náklad, který se skládá ze splatné a odložené daně (1 900), je totožný se splatnou daní, kterou by účetní jednotka vyčísla z výsledku hospodaření, pokud by o odložené dani neúčtovala (1 900). Výpočet by totiž vypadal jednoduše takto:

|                      |        |
|----------------------|--------|
| Výsledek hospodaření | 10 000 |
|----------------------|--------|

|                          |                     |
|--------------------------|---------------------|
| Splatná daň (10 000x19%) | <b><u>1 900</u></b> |
|--------------------------|---------------------|

**Výsledek hospodaření celkem**                      **8 100**    (10 000-1 900)

Odložená daň tedy upravuje výsledek hospodaření o částku daně, která by z účetního hlediska měla vstoupit do daňového základu. Celková daň z příjmů (součet splatné a odložené daně) ovlivňuje v souladu se zásadou opatrnosti vyčíslení výsledku hospodaření ve sledovaném období rovnoměrně. Hlavní úlohou odložené daně je tedy rovnoměrné rozložení daňového nákladu.

## 2.6 Vykazování odložené daně ve finančních výkazech

Účetní závěrka, jako klíčový dokument účetní jednotky, musí poskytnout základní informace o majetkové a finanční situaci společnosti. Nedílnou součástí účetní závěrky jsou tedy finanční výkazy, jejichž součástí je i odložená daň, která je vykázána v souladu se základními účetními principy.

### Rozvaha

Obecně je problematika vykazování odložené daně upravena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a ve vazbě na vzorový účtový rozvrh je konečný stav odložené daňové pohledávky zachycen na straně aktiv v dlouhodobých pohledávkách v položce C.II.8. a odložený daňový závazek na straně pasiv v dlouhodobých závazcích v položce B.II.10. (viz příloha 1)

I přesto, že je odložená daň vykazována jako dlouhodobá položka, myslím si, že pokud by šlo o odloženou daň, která bude zcela uplatnitelná v příštím zdaňovacím období, mohla by se vykazovat jako krátkodobý závazek nebo pohledávka.

### **Výkaz zisku a ztráty**

Ve výkazu zisku a ztráty se změna stavu odložené daně vztahující se k běžnému účetnímu období vykazuje v položce „Q.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená“ nebo „L.2. Daň z příjmů z běžné činnosti odložená“ a „S.2. Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená“ nebo „N.2 Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená“. Vykazování v těchto položkách musí být v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. (viz příloha 2)

### **Příloha k účetní závěrce**

Pro uživatele účetní závěrky musí být postup při zjištění odložené daňové pohledávky či závazku srozumitelný. Proto je nutným předpokladem doplňující informace a komentář zejména k metodice výpočtu a sazby daně, následně k identifikaci jednotlivých přechodných titulů vedoucích k účtování o odložené dani, případně lze tyto skutečnosti porovnat s předcházejícím účetním obdobím.

## **3 Analýza odložené daně z pohledu české legislativy a IAS/IFRS**

Význam Mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards – IAS) neustále roste, a to nejen v celosvětovém měřítku, ale i v České republice. Tvoří jakousi součást celosvětové harmonizace finančního účetnictví, jejichž smyslem je zabezpečit srovnatelnost finanční situace podniků a posílit důvěru účetního výkaznictví. Jejich širší využití zejména většími společnostmi v České republice již nyní přispělo ke zvýšení úrovně účetního výkaznictví, mezinárodní srovnatelnosti a transparentnosti podnikatelského prostředí.

V roce 2005 byly aplikovány do mnoha zemí světa, včetně Evropské unie (pro veřejně obchodovatelné společnosti). Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala několik nových nebo aktualizovaných standardů a Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) vydal několik nových interpretací. Pro Českou republiku se staly standardy závaznými díky nařízením a nutné implementaci směrnic EU. Ministerstvo

financí České republiky se tedy snaží harmonizovat český účetní systém s účetními směrnici EU a IFRS.

České společnosti, které vydaly dlužné nebo majetkové cenné papíry obchodovatelné na regulovaných veřejných trzích musí použít pro sestavení svých konsolidovaných i individuálních účetních závěrek IFRS. Souvisí to se vstupem České republiky do Evropské unie, kde jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů<sup>16</sup>. Tyto účetní jednotky mají povinnost podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy.

Evropská komise v prosinci 2008 rozhodla, že pro účely předkládání účetních závěrek společnostmi ze zemí mimo EU, které jsou kotovány na regulovaném trhu EU, budou za ekvivalent IFRS v podobě, v jaké byly přijaty Evropskou unií, považovány obecně dodržované účetní postupy Spojených států amerických, Japonska, Číny, Kanady, Jižní Koreje a Indie. (Statut Číny, Kanady, Jižní Koreje a Indie bude do konce roku 2011 znovu prověřen.) Společnosti z jiných zemí musejí od roku 2009 používat buď IFRS v podobě přijaté Evropskou unií, nebo IFRS v podobě přijaté radou IASB.<sup>17</sup>

Dle průzkumu společnosti PricewaterhouseCoopers bylo zjištěno, že 88% dotázaných společností podnikajících v Česku podporuje možnost volby mezi českým účetnictvím a IFRS. Tři čtvrtiny dotázaných společností uvedly, že pokud by dostaly možnost volby mezi IFRS a českými účetními standardy, volily by IFRS. Nakonec novela Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která nabyla účinnosti 1. ledna 2011 rozšířila možnost používání IFRS i pro účtování a sestavení individuální účetní závěrky konsolidovaných účetních jednotek, pokud jejich konsolidující společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.

Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy podle IFRS, či podle českých účetních předpisů.

Podle současné legislativy nemohou účetní jednotky, které implementují IFRS, vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle IFRS a v tom vidím největší překážku při zavádění mezinárodních účetních standardů do tuzemské

---

<sup>16</sup>Regulovaným trhem se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RMS systém (pouze oficiální trh).

<sup>17</sup>[http://www.deloitte.com/view/cs\\_CZ/cz/sluzby/audit/ef79fe4e25ee4210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/sluzby/audit/ef79fe4e25ee4210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

praxe. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je výsledek hospodaření podle české účetní legislativy (tj. účetní výsledek hospodaření upravený o efekty vyplývající z rozdílů mezi IFRS a české účetní legislativy). Při sestavování účetních závěrek vznikají určité podobnosti nebo rozdíly, kterým by společnosti, které účtují dle IFRS měly rozumět.

### 3.1 Historie vývoje odložené daně v IAS/IFRS

Problematika odložené daně je upravena Mezinárodním účetním standardem IAS/IFRS 12 – Daně ze zisku (Income Taxes). Navazuje však na původní standard, který nabyl účinnosti již 1. ledna 1981 pod názvem IAS 12 – Účetnictví daní ze zisku. V nezměněné podobě byl platný až do roku 1998, kdy proběhla jeho novelizace a následně byl vydán novelizovaný standard IAS 12 – Daně ze zisku, který musely aplikovat podniky při sestavování účetní závěrky za období počínající 1. lednem 1998.<sup>18</sup> Tento standard byl několikrát upravován a jeho cílem je zejména:

- stanovit přístup k účetnímu řešení daní ze zisku,
- stanovit zásady a pokyny k účtování běžných a budoucích daňových důsledků.

Výpočet odložené daně v **původním standardu** vycházel z časové koncepce, tzn. orientace na výkaz zisku a ztráty, tedy z časových rozdílů mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a základem daně z příjmů. Tento standard umožňoval výpočet tzv. metodou odložení (Deferral Metod) nebo závazkovou metodou (Liability Metod) s výsledkovým přístupem (Income statement liability Metod).

Zároveň dovoľoval účetním jednotkám neuznávat odložené daňové pohledávky nebo závazky v těch případech, kdy existoval přiměřený důkaz o tom, že časové rozdíly by se nezrušily za určité předem stanovené období.

Oproti tomu **novelizovaný standard** provádí analýzu z pohledu rozvahy a

- zakazuje metodu odložení,
- vyžaduje závazkovou metodu s rozvahovým přístupem (Balance sheet liability Metod),

---

<sup>18</sup> KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX a.s., 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

- účtování o daňovém závazku vždy a odložená daňová pohledávka v případě existence jistoty o budoucím základu daně, proti kterému bude možné pohledávku uplatnit,
- odložená daň musí být účtována v plném rozsahu v případě přecenění aktiv, v podnikových kombinacích jako jsou akvizice,
- zakazuje snížení odložených pohledávek a závazků.

K IAS 12 byly vydány postupně dvě interpretace. Jedná se o:

**SIC 21 Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets** (Zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv): Ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vyplývající z přecenění neodepisovatelného aktiva je založeno na daňových dopadech prodeje aktiva, nikoliv jeho užívání.

**SIC 25 Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders** (Změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů): Splatné a odložené daňové dopady změn v daňovém statutu jsou zahrnuty do hospodářského výsledku za účetní období s výjimkou případů, kdy se tyto důsledky týkají transakcí nebo událostí, které byly zaúčtovány mimo hospodářský výsledek.

### 3.2 Současný vývoj odložené daně dle IAS/IFRS

Poslední novelizace v oblasti odložené daně proběhla v prosinci roku 2010, kdy Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB) vydala novelu IAS 12 *Odložená daň: zpětná ziskatelnost podkladových aktiv*. Novela upravuje stanovení odložené daně u investic do nemovitostí oceněných reálnou hodnotou a začleňuje do IAS 12 původně samostatnou interpretaci SIC21 *Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv*, týkající se neodepisovaných aktiv přeceňovaných podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Shrnutí nejdůležitějších skutečností novely:

- novela se týká všech účetních jednotek, které mají investice od nemovitostí a oceňují je reálnou hodnotou podle IAS 40, i účetních jednotek s neodepisovaným dlouhodobým majetkem přeceňovaným podle IAS 16,

- při stanovení odložené daně u investic do nemovitostí oceněných reálnou hodnotou platí vyvratitelná domněnka, že účetní hodnota podkladového aktiva bude získána zpět jeho prodejem,

- tato domněnka neplatí, jestliže investice do nemovitostí se odepisuje a účetní jednotka ji drží v rámci ekonomického modelu, jehož cílem je využít z ní plynoucí veškerý ekonomický prospěch bez prodeje

- odložené daňové pohledávky zůstávají v platnosti stávající principy IAS 12. Tzn. účetní jednotka musí především zohlednit daňové plánování ovlivňující tvorbu zdanitelného zisku.<sup>19</sup>

I když je tato novela závazná pro řádné účetní období začínající 1. lednem 2012, lze ji uplatnit i dříve. Pokud se tak některé účetní jednotky rozhodnou, musí tuto skutečnost uvést v příloze účetní závěrky.

### **3.3. IFRS a české účetní předpisy**

Jak jsem se zmínila již výše v této práci, existují v rámci srovnatelnosti a porovnatelnosti mezi dvěma účetními systémy (mezinárodními účetními standardy a českou účetní legislativou) jisté podobnosti i rozdíly.

Základními ukazateli pro analýzu odložené daně z pohledu IFRS a ČÚL jsou<sup>20</sup>:

#### **1. Metoda odložené daně**

IFRS – Závazková metoda vycházející z rozvahového přístupu. IFRS obsahuje detailnější popis řešení a specifických postupů a situací (např. daňové aspekty vnitroskupinových eliminací, podnikových kombinací apod.)

ČÚL - Závazková metoda vycházející z rozvahového přístupu. Komplexní situace nejsou specificky řešeny.

#### **2. Rozpoznání odloženého daňového závazku**

IFRS - Jako odložený daňový závazek by měly být rozeznány veškeré přechodné zdanitelné rozdíly, s výjimkou, kdy odložený daňový závazek vzniká z prvního rozpoznání goodwillu nebo rozpoznání aktiva nebo pasiva v transakci,

---

<sup>19</sup>[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Supplement\\_93\\_CZ/\\$FILE/Supplement%2093%20secured CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Supplement_93_CZ/$FILE/Supplement%2093%20secured CZ.pdf)

<sup>20</sup> [http://www.deloitte.com/view/cs\\_CZ/cz/sluzby/audit/ef79fe4e25ee4210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/sluzby/audit/ef79fe4e25ee4210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

která není podnikovou kombinací a v čase transakce neovlivní ani účetní ani zdanitelný zisk.

ČÚL - Odložený daňový závazek vznikající z přechodných rozdílů se účtuje vždy.

### **3. Rozpoznání odloženého daňového aktiva/pohledávky**

IFRS - Jako odložené daňové aktivum by měly být rozeznány všechny přechodné rozdílů do výše pravděpodobného zdanitelného zisku, proti němuž bude možno kompenzovat přechodný rozdíl. Odložené daňové aktivum není účtováno, pokud vznikne z úvodního rozpoznání aktiva nebo pasiva v transakci, jež není podnikovou kombinací a v čase transakce neovlivní ani účetní ani zdanitelný zisk (ztrátu).

ČÚL - Odložená daňová pohledávka vznikající z přechodných rozdílů se účtuje s ohledem na zásadu opatrnosti, kdy účetní jednotka ke konci rozvahového dne zjišťuje, zda je pravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky.

### **4. Sazba daně**

IFRS - Vyžaduje ocenění odloženého daňového závazku/aktiva sazbami daně, které se očekávají v době, kdy bude závazek uhrazen nebo aktivum realizováno. Tyto sazby by měly být k rozvahovému dni plně nebo v podstatné míře stanoveny zákonem.

ČÚL - Při výpočtu odloženého daňového závazku/aktiva má být použita sazba daně platná v období, ve kterém budou odložený daňový závazek nebo aktivum uplatněny. Pokud tato sazba daně není známa, použije se sazba daně platná v příštím účetním období.

Názorné porovnání podobností a rozdílů uvádím v tabulce v příloze č.1 této diplomové práce.

Analýzou základních ukazatelů mohu potvrdit hypotézu, která stanoví, že úprava odložené daně dle IFRS je podobná současné české úpravě a pravidla pro výpočet odložené daně jsou v podstatě stejná. Hlavní výjimku představuje pouze dle IFRS neuplatnitelný goodwill a přechodné rozdílů z výchozího uznání aktiv a závazků, které v okamžiku uznání neovlivňují účetní nebo daňový a zisk. Rozdílná je také interpretace některých účetních termínů.

## **4 Vyhodnocení dopadu odložené daně na vlastní kapitál**

V předcházejících kapitolách je podrobně popsán teoretický význam a interpretace klíčových pojmů, které jsou východiskem pro praktickou část této práce. Zde se budu zabývat výpočtem odložené daně ve společnosti LIMO s.r.o. za zdaňovací období 2010 a následně provedu porovnání a vyhodnocení vývoje odložené daně za poslední 4 roky.

Data použité v praktické části jsou čerpány z finančních výkazů, výročních zpráv a interních informací poskytnutých finančním oddělením společnosti.

### **4.1. Představení společnosti**

Firma LIMO s.r.o. působí od roku 1990 v potravinářském průmyslu a je jedním z největších výrobců nápojů v České republice (Z důvodu zachování anonymity není uveden přesný název firmy.) Postavení společnosti LIMO s. r. o. v okruhu cca 200 km od sídla firmy je velmi významné. Dalším předmětem podnikání této společnosti je koupě zboží za účelem jeho prodeje a prodej, opravy motorových vozidel a zprostředkovatelská činnost.

### **4.2. Obecné informace o účetnictví společnosti**

Důležitým a nezbytným předpokladem pro správný výpočet odložené daně je charakteristika účetních metod, způsobů oceňování a technik odpisování majetku této společnosti. Účetní jednotka účtuje v soustavě podvojného účetnictví a řídí se příslušnými ustanoveními zákona č.563/91 Sb o účetnictví v souladu s vyhláškou č.500/2002 Sb. Společnost sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, a jelikož splňuje podmínky pro audit účetní závěrky, je z hlediska věrného a poctivého zobrazení skutečností i nezbytný správný výpočet a účtování odložené daně. Základní východiska:

- společnost není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, proto sestavuje výkazy podle platné české legislativy,
- účetním obdobím je kalendářní rok,
- rozvahové stavy vybraných položek jsou převzaty z rozvahy společnosti vždy k 31.12.,
- kalkulace splatné daně je provedena s daňovou sazbou platnou pro zdaňovací období roku 2010 ve výši 19%,



- pro kalkulaci odložené daně je použita sazba pro následující období (rok 2011) ve výši 19%,
- pro výpočet odložené daně je v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb. použita závazková metoda s rozvahovým přístupem.

### **4.3 Rozpis odloženého daňového závazku nebo pohledávky**

Z finančních výkazů společnosti LIMO s.r.o. v roce 2010 je zřejmé, že pro výpočet odložené daně byly použity pouze následující tituly:

- porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku
- opravné položky k pohledávkám
- přecenění realizovatelných cenných papírů

#### **4.3.1 Odlišná účetní a daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku**

Již od konce roku 2008 dochází v účetní jednotce k významnému nárůstu dlouhodobého hmotného majetku vyšší hodnoty, a to má zásadní vliv na účtování odpisů této společnosti. Do pořizovací hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zahrnuje účetní jednotka skutečné náklady související s jeho pořízením, zjištěné před termínem uvedení majetku do provozu, případně před zahájením odepisování.

Společnost vede jako dlouhodobý hmotný odpisovaný majetek movité věci a soubory movitých věcí, jejichž pořizovací cena je vyšší než 40 000,- Kč (tj. od 40 001 Kč) a doba použitelnosti delší než 1 rok. Majetek odkoupený po ukončení finančního leasingu (v ocenění nižším než 40 000 Kč) je rovněž veden jako dlouhodobý hmotný majetek, s dobou odepisování 2 roky. Způsob sestavení odpisových plánů pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a použité odpisové metody při stanovení účetních odpisů je stanoven interní směrnici takto:

- dlouhodobý hmotný majetek je zaříděn do příslušných odpisových skupin podle § 30 a přílohy k ZDP, je tedy stanovena minimální doba odepisování pro každou odpisovou skupinu,
- způsob daňového odepisování je stanoven zrychleně dle § 32 ZDP,
- účetní odepisování záleží na účetní jednotce v závislosti na skutečném opotřebování nebo zastarávání majetku a je zahájeno počínaje následujícím měsícem po dni, v němž

byly splněny podmínky pro odpisování, tj. v měsíci následujícím po zaúčtování do účtové skupiny. Odepisuje tedy majetek rovnoměrně měsíčně v závislosti na počtu let, resp. měsíců, předpokládaného využití takto zatříděného dlouhodobého majetku,

- společnost využila pro účetní závěrku za rok 2009 mimořádných odpisů (viz kap. 2.4.1)
- účetní a daňové (zrychlené) odpisy dlouhodobého majetku se nerovnají, proto vzniká přechodný rozdíl pro výpočet odložené daně.

#### *Účetní odpisy*

Společnost uplatňuje rovnoměrné účetní odpisování majetku, k jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při uplatňování těchto odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. Účetně odepisuje společnost podle následujícího klíče:

Výše ročního rovnoměrného účetního odpisu (O) je určena dle následujícího vzorce:

$$O = \frac{VC}{t}$$

kde: VC...vstupní cena příslušného majetku

t ...doba, po kterou má být majetek odpisován

Jelikož společnost vlastní velké množství dlouhodobého majetku, jsou jednotlivé výpočty provedeny kumulativně za veškerý majetek, který společnost eviduje k 31.12.2010.

**Tab. 4.1 Účetní zůstatková cena DM společnosti LIMO v roce 2010 (v Kč):**

| Řada          | Číslo | Pořizovací cena účetní | Odpisy účetní | Zůstatková cena účetní |
|---------------|-------|------------------------|---------------|------------------------|
| <b>Celkem</b> |       | 52 726 236,77          | 24 101 587,77 | 28 624 649             |

Zdroj: Interní materiály společnosti LIMO s.r.o.

#### *Daňové odpisy*

Uplatňování daňových odpisů provádí společnost dle zákona o daních z příjmů, a jelikož uplatňuje zrychlené daňové odpisování, řídí se výpočet odpisu dle vzorce:

$$O_1 = \frac{VC}{K_1}$$

kde:  $O_1$  ...zrychlený roční daňový odpis v prvním roce odpisování

VC...vstupní cena majetku

$K_1$  ...koeficient v prvním roce odpisování

$$O_2 = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n}$$

kde:  $O_2$  ...zrychlené roční daňové odpisy v následujících letech odpisování

ZC...zůstatková cena majetku

$K_2$  ... koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech

n .... počet let, po které byl již majetek odpisován

**Tab. 4.2 Daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku za rok 2010 (v Kč):**

| Řada   | Číslo | Pořizovací cena daňová | Odpisy daňové | Zůstatková cena daňová |
|--------|-------|------------------------|---------------|------------------------|
| Celkem |       | 52 726 236,77          | 31 922 886,77 | 20 803 350             |

Zdroj: Interní materiály společnosti LIMO s.r.o.

*Porovnání účetních a daňových odpisů společnosti*

**Tab. 4.3 Účetní a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého majetku za rok 2010(v Kč)**

| Řada   | Pořizovací cena účetní | Odpisy účetní | Zůstatková cena účetní | Pořizovací cena daňová | Odpisy daňové | Zůstatková cena daňová | ÚZC-DZC      |
|--------|------------------------|---------------|------------------------|------------------------|---------------|------------------------|--------------|
| Celkem | 52 726 236,77          | 24 101 587,77 | 28 624 649,00          | 52 726 236,77          | 31 922 886,77 | 20 803 350,00          | 7 821 299,00 |

Zdroj: Interní materiály společnosti LIMO s.r.o.

Z tabulky 4.3 je zřejmé, že celková účetní zůstatková cena majetku k 31.12. je 28 624 649,- Kč, daňová zůstatková cena činí 20 803 350,- Kč. Přechodný rozdíl za rok 2010 má hodnotu 7 821 299,- Kč. Při porovnání daňové a účetní zůstatkové ceny je patrné, že:

$$UZC > DZC$$

Vzniká tak odložený daňový závazek, který má hodnotu **1 486 046,81 Kč**. (7 821 299 x 19%)

### 4.3.2 Opravné položky k pohledávkám

Společnost vytvořila opravné položky k pohledávkám za rok 2010 v souhrnné výši 469 080,- Kč (viz příloha 3), přičemž společnost při respektování zásady opatrnosti zahrnula do výpočtu odložené daně pouze opravné položky ve výši 104 187,30 Kč, neboť u zbývajících opravných položek nemá společnost dostatečnou jistotu o budoucím daňovém dopadu. Opravné položky, které byly zahrnuty do výpočtu odložené daně, byly vytvořeny k pohledávkám za odběratele, u kterých je vedeno soudní řízení.

Účetní hodnota je tedy 104 187,30 Kč, daňová hodnota je rovna nule, jelikož se zatím jedná o opravné položky daňově neuznatelné. Vzniká tedy odložená daňová pohledávka ve výši **19 795,59 Kč**. V souladu s ČSÚ 003 musí účetní jednotka provést test na realizovatelnost takové pohledávky.

### 4.3.3 Přecenění realizovatelných cenných papírů

Cenné papíry jsou k datu pořízení oceňovány pořizovací cenou, k datu roční účetní závěrky se ostatní cenné papíry a podílové listy oceňují hodnotou, která vychází z aktuální tržní ceny zveřejněné k tomuto datu. V roce 2010 došlo ke zvýšení účetní hodnoty cenných papírů a vznikl tedy přechodný rozdíl ve výši 4 633,50 Kč. Společnosti vznikl odložený daňový závazek ve výši **880,37 Kč**.

## 4.4 Odložená daň společnosti LIMO s.r.o. za rok 2010

Výsledná odložená daň vzniká kompenzací dílčích odložených daňových pohledávek a závazků. Protože neexistují důvody, které by bránily této kompenzaci<sup>21</sup>, lze výsledek zachytit v tabulce 4.4. Odložená daň za rok 2010.

---

<sup>21</sup> Kompenzace dílčích pohledávek a závazků by nebyla možná ve specifickém případě, a to tehdy, pokud by účetní jednotka chtěla uplatnit dílčí daňovou pohledávku z daňové ztráty, která by ovšem spadala do jiného období než realizace dílčího daňového závazku. Typickým případem je situace, kdy společnost neočekává na základě současných výsledků a výhledů do budoucnosti dostatečný dosažitelný základ daně, tudíž nemůže uplatnit odloženou daň z titulu odložené daňové pohledávky z neuplatněné ztráty, a v tomto případě by ztráta propadla.

|   | Pohledávky        |            | Závazky              |               | Rozdíl               |               |
|---|-------------------|------------|----------------------|---------------|----------------------|---------------|
|   | 31.12.2010        | 31.12.2009 | 31.12.2010           | 31.12.2009    | 31.12.2010           | 31.12.2009    |
| Rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou dlouhod. majetku | 0,00              | 0,00       | -7 821 299,00        | -5 928 926,00 | -7 821 299,00        | -5 928 926,00 |
| Opravné položky nedaňové k pohledávkám u soudu                  | 104 187,30        | 131 661,89 | 0,00                 | 0,00          | 104 187,30           | 131 661,89    |
| Zvýšení účetní hodnoty CP k 31.12.                              | 0,00              | 0,00       | -4 633,50            | -10 557,10    | -4 633,50            | -10 557,10    |
| Odložená daňová pohledávka/závazek                              | <b>104 187,30</b> | 131 661,89 | <b>-7 825 932,50</b> | -5 939 483,10 | <b>-7 721 745,20</b> | -5 807 821,21 |

**Tab.4.4 Odložená daň za rok 2010**

Pozn. Kladná čísla v tabulce představují odčitatelný přechodný rozdíl, tedy odloženou daňovou pohledávku, záporná čísla vyjadřují zdanitelné přechodné rozdíly – odložený daňový závazek.

Celkový základ pro výpočet odložené daně + 7 721 745,20 ODZ

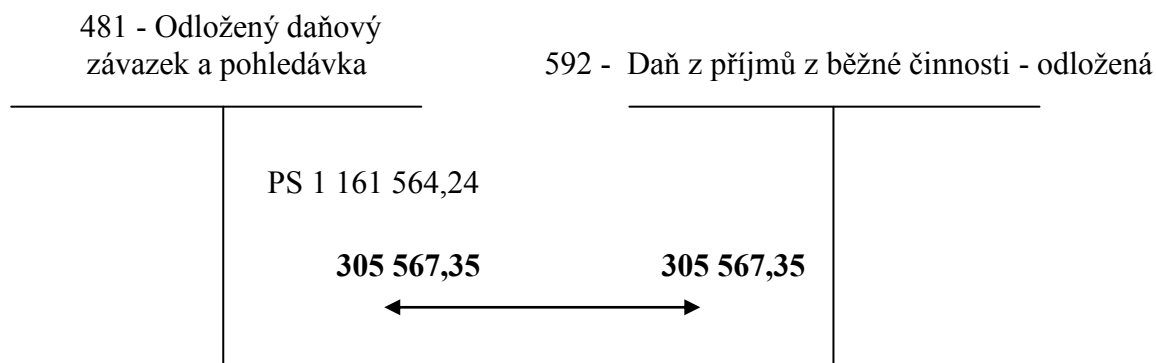
**Odložená daň (19%) + 1 467 131,59 ODZ**

Počáteční stav účtu 481 1 161 564,24 Kč D

Účtování 481 305 567,35 Kč D

Účtování 592 305 567,35 Kč MD

Jelikož při výpočtu odložené daně vznikl odložený daňový závazek a zároveň odložená daňová pohledávka, v účetní závěrce se vzájemnou kompenzací při splnění určitých podmínek objeví pouze jedna položka. Účetní jednotce tedy vzniká odložený daňový závazek ve výši **1 467 131,59 Kč**, který představuje k 31.12.2010 zůstatek účtu 481. Bude tedy zaúčtován rozdíl oproti počátečnímu stavu a konečnému stavu účtu 481 ve výši **305 567,35 Kč**. Zaúčtování potom bude vypadat takto:



**Obr. 4.1 Zaúčtování „změny stavu“ odložené daně**

## 4.5 Vliv splatné a odložené daně na výsledek hospodaření

Postup výpočtu celkové splatné daňové povinnosti:

### 1. Daň z příjmů splatná

| Rok  | Daňový základ | Sazba daně | Daň                          |
|------|---------------|------------|------------------------------|
| 2010 | 3 937 tis.    | 19%        | <b>748 tis.Kč ( 591/341)</b> |

*(Daňový základ = výnosy – daňový odpis)*

### 2. Daň z příjmů odložená

Pro rok 2010 je odložená daň ve výši **1 467 tis. Kč**.(viz výpočet kap.4.3)

*(Celkový základ pro výpočet odložené daně x odložená daň (19%))*

### 3. Účetní zisk bez započtení odložené daně

|                       |                      |
|-----------------------|----------------------|
| Výsledek hospodaření: | 5 131 tis. Kč        |
| Daň z příjmů:         | 748 tis. Kč          |
| Zisk po zdanění:      | <b>4 383 tis. Kč</b> |

### 4. Účetní zisk se započtením odložené daně

|                       |                      |
|-----------------------|----------------------|
| Výsledek hospodaření: | 5 131 tis. Kč        |
| Daň z příjmů:         | 748 tis. Kč          |
| Odložená daň:         | 1 467 tis. Kč        |
| Zisk po zdanění:      | <b>2 916 tis. Kč</b> |

*Shrnutí:*

V tomto okamžiku mohu jednoznačně potvrdit hypotézu, kterou jsem si stanovila v úvodu této práce. Odložená daň je významným účetním instrumentem, který pomáhá zrealizovat ekonomickou situaci společnosti, protože významný je její vliv zejména na vlastní kapitál společnosti. Jednoznačně nám totiž odložený daňový závazek (1 467) snižuje výsledek hospodaření (disponibilní zisk), který je určen k přerozdělení. Dochází k jeho přesunutím do cizích zdrojů. Tento vliv lze zkonfrontovat na zjednodušené účetní závěrce společnosti LIMO s.r.o., která dle všech platných zásad a postupů vykazuje odloženou daň a modelovou situaci, která by nastala, pokud by se společnost rozhodla o odložené dani neúčtovat.

### 1.) Zjednodušené schéma účetní závěrka bez odložené daně:

| 710-Účet zisků a ztrát |                | 702-Konečný účet rozvažný |                      |
|------------------------|----------------|---------------------------|----------------------|
| Náklady 178 532        | Výnosy 183 663 | Aktiva 5 083              | Základní kapitál 700 |
| DzP-splatná 748        |                |                           | <b>Zisk 4 383</b>    |
| Náklady 179 280        | Výnosy 183 663 | Aktiva 5 083              | Pasiva 5 083         |
| <b>Zisk 4 383</b>      |                |                           |                      |

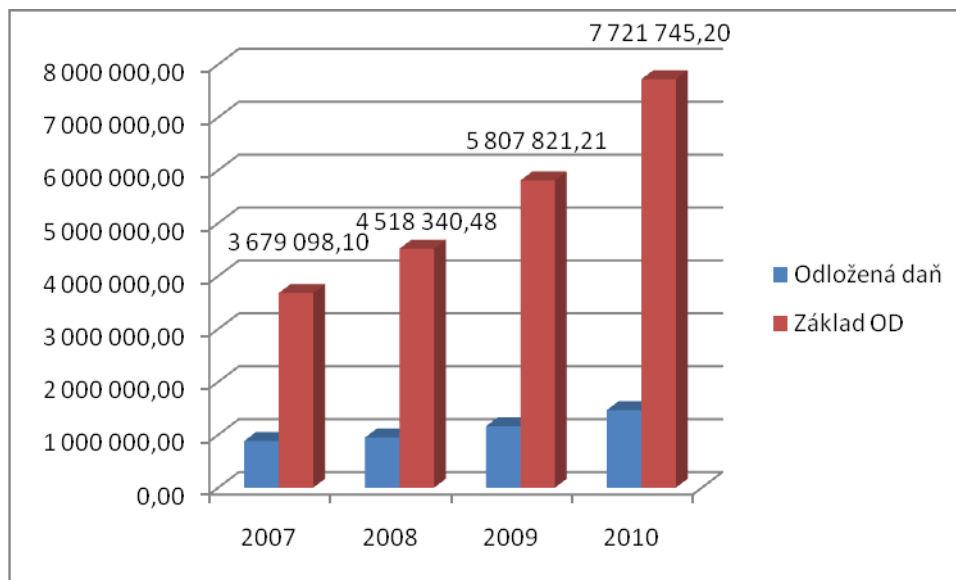
### 2.) Zjednodušené schéma účetní závěrky s odloženou daní:

| 710-Účet zisků a ztrát |                | 702-Konečný účet rozvažný |                      |
|------------------------|----------------|---------------------------|----------------------|
| Náklady 178 532        | Výnosy 183 663 | Aktiva 5 083              | Základní kapitál 700 |
| DzP-splatná 748        |                |                           | <b>Zisk 2 916</b>    |
| DzP-odložená 1 467     |                |                           | <b>ODZ 1 467</b>     |
| Náklady 180 747        | Výnosy 183 663 | Aktiva 5 083              | Pasiva 5 083         |
| <b>Zisk 2 916</b>      |                |                           |                      |

#### Shrnutí:

Účetní jednotce vznikl zdanitelný přechodný rozdíl (**7 721 tis. Kč**), který vede k odloženému daňovému závazku (**1 467 tis. Kč**). Tento odložený daňový závazek sníží výsledek hospodaření běžného účetního období. Jedná se o část zadrženého zisku, který by za jiných okolností (v případě, že by společnost neúčtovala o odložené dani) vedl k neúměrnému přerozdělení ať již do fondů nebo společníkům při výplatě podíl na zisku nebo dividend. Dochází tedy k jeho přesunu z vlastních zdrojů do zdrojů cizích. V důsledku odloženého daňového závazku došlo ke zvýšení nákladů na daň z příjmů. Zjednodušeně by se dala úloha odložené daně také zhodnotit tak, že svým charakterem odložený daňový závazek vyjadřuje vznik nákladu běžného účetního období, ale výdej peněžních prostředků se uskuteční až v období následujícím.

Z finančních výkazů je zřejmé, že na základě uplatnění principu opatrnosti neúčtuje společnost kromě přechodných rozdílů z opravných položek k pohledávkám žádné jiné přechodné rozdíly, které by měly za následek vznik odložené daňové pohledávky. V posledních 4 letech vykazuje tedy společnost pouze odložený daňový závazek. (Tab.4.1)



**Obr.4.1 Vývoj přechodného rozdílu celkem v letech 2007 - 2010**

Odložený daňový závazek je v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb. zachycen v rozvaze v položce B.II. Dlouhodobé závazky.

| Označení  | PASIVA  | Číslo řádku | Běžné účetní období | Minulé účetní období |
|-----------|---|-------------|---------------------|----------------------|
| a         | b   | c           | 5                   | 6                    |
| B. II.    | Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)                               | 091         | 4294                | 5312                 |
| B. II. 1. | Závazky z obchodních vztahů                                     | 092         |                     |                      |
| 2.        | Závazky - ovládající a řídící osoba                             | 093         |                     |                      |
| 3.        | Závazky - podstatný vliv  | 094         |                     |                      |
| 4.        | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 095         |                     |                      |
| 5.        | Dlouhodobé přijaté zálohy                                       | 096         |                     |                      |
| 6.        | Vydané dluhopisy  | 097         |                     |                      |
| 7.        | Dlouhodobé směnky k úhradě                                      | 098         |                     |                      |
| 8.        | Dohadné účty pasivní  | 099         |                     |                      |
| 9.        | Jiné závazky  | 100         | 2827                | 4151                 |
| 10.       | Odložený daňový závazek   | 101         | 1467                | 1161                 |

**Tab.4.5 Zachycení odloženého daňového závazku v rozvaze**



Protože ve vyhlášce 500/2002 Sb. není pro odloženou daň závazně stanovena konkrétní položka, společnost ji zachycuje v položce „B.II.8 Odložený daňový závazek“. Je zřejmé, že odložený daňový závazek činí v účetním období roku 2010 **1 467 tis. Kč**. V minulém účetním období byl odložený daňový závazek **1 161 tis. Kč**. Došlo ke zvýšení odloženého daňového závazku.

Rozdíl výše odloženého daňového závazku se promítne do výkazu zisku a ztráty, konkrétně v položce „Q. 2 Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená“, a to ve výši **306 tis. Kč**. Společnost nevykázala žádné mimořádné výnosy ani náklady a tudíž nevzniká ani odložená daň z mimořádné činnosti.

Ve výkazu zisku a ztráty je odložená daň zachycena v položce „Q. Daň z příjmů z běžné činnosti“. Ve výjimečných případech se v praxi můžeme setkat s odloženou daní z mimořádné činnosti. Ta je zachycena v položce „S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti“. Následující tabulka zachycuje odloženou daň ve výkazu zisku a ztráty společnosti LIMO s.r.o.

| Označení | TEXT                           | Skutečnost v účetním období |              |
|----------|--------------------------------|-----------------------------|--------------|
|          |                                | sledovaném<br>1             | minulém<br>2 |
| Q        | Daň z příjmů za běžnou činnost | 748                         | 610          |
| Q 1      | -splatná                       | 442                         | 397          |
| Q 2      | -odložená                      | 306                         | 213          |
|          |                                |                             |              |

**Tab.4.6 Daň z příjmů z běžné činnosti (v tis. Kč)**

V následující tabulce je zachycen vliv odložené a splatné daně na výsledek hospodaření společnosti:

| Označení | TEXT  | Skutečnost v účetním období |              |
|----------|---|-----------------------------|--------------|
|          |   | sledovaném<br>1             | minulém<br>2 |
| ***      | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 4 383                       | 3 497        |
| ****     | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)    | 5 131                       | 4 107        |

**Tab.4.7 Výsledek hospodaření společnosti za rok 2010 (v tis.Kč)**

Společnost vykázala zisk před zdaněním 5 131 tis. Kč. Vlivem splatné daně z běžné činnosti a vlivem odloženého daňového závazku došlo ke snížení o 748 tis. Kč. Konečný výsledek hospodaření tak za účetní období dosáhl částky 4 383 tis. Kč.

Jak jsem se zmínila již výše v této práci, společnost na základě uplatnění principu opatrnosti neučtuje kromě přechodných rozdílů z opravných položek k pohledávkám žádné jiné přechodné rozdíly, které by měly za následek vznik odložené daňové pohledávky.

Na tomto místě lze znázornit hypotetickou situaci, která by nastala, kdyby společnost vytvářela opravné položky k zásobám a na konci zdaňovacího období provedla z tohoto titulu výpočet odložené daně.

Tvorba odložené daňové pohledávky je vhodná v případě, kdy jsou k zásobám vytvářeny opravné položky, i když daňově neučinné, a je velmi pravděpodobné, že zásoby budou v příštím období spotřebovány nebo prodány. V okamžiku prodeje se spotřeba zásob začne účtovat do nákladů, stane se daňově účinnou, a proto lze tvorbu opravných položek považovat za přechodný rozdíl.

Např. společnost má na skladě zásoby zboží v pořizovací ceně 3 000 000,- Kč. Jejich reálná hodnota je ovšem 2 000 000,- Kč. Z tohoto důvodu by bylo rozhodnuto o tvorbě opravné položky k zásobám ve výši 1 000 000,- Kč. Vzhledem k tomu, že by si společnost byla jistá prodejem zásob v následujícím účetním období, účtovala by o odložené daňové pohledávce. V následujícím účetním období by skutečně došlo k prodeji zásob (ze ztrátou) ve výši 2 200 000,- Kč (2 000 000 + 10% DPH).

| <u>Účetní operace</u>                        | <u>Kč</u> | <u>MD</u> | <u>Dal</u> |
|--|-----------|-----------|------------|
| <b>Běžné účetní období:</b>                  |           |           |            |
| Zůstatek na zásobách zboží                   | 3 000 000 | 132       |            |
| Tvorba opravné položky k zásobám             | 1 000 000 | 559/N     | 196        |
| Odložená daňová pohledávka (1 000 000 x 19%) | 190 000   | 481       | 592        |

| <b>Následující účetní období:</b>     | <u>Kč</u> | <u>MD</u> | <u>Dal</u> |
|---------------------------------------|-----------|-----------|------------|
| Tržba za prodané zboží:               | 2 200 000 | 221       |            |
| ZD                                    | 2 000 000 |           | 604/D      |
| DPH                                   | 200 000   |           | 343        |
| Úbytek prodaného zboží                | 3 000 000 | 504/D     | 132        |
| Rozpuštění opravné položky k zásobám  | 1 000 000 | 196       | 559/N      |
| Rozpuštění odložené daňové pohledávky | 190 000   | 592/N     | 481        |

#### **Vliv na výsledek hospodaření běžné účetní období:**

##### **a) společnost neúčtuje o odložené daňové pohledávce**

|   |                                    |  |
|---|------------------------------------|--|
| Účetní výsledek hospodaření = základ daně | 5 131 000                          |  |
| Tvorba opravné položky k zásobám          | 1 000 000                          |  |
| Daň ze zisku (5 131 000 x 19%)            | 974 890                            |  |
| Účetní výsledek hospodaření po zdanění    | <b>3 156 110</b>                   |  |
|   | ( 5 131 000 – 1 000 000 – 974 890) |  |

##### **b) společnost účtuje o odložené daňové pohledávce**

|   |   |  |
|---|---|--|
| Účetní výsledek hospodaření = základ daně | 5 131 000                                   |  |
| Tvorba opravné položky k zásobám          | 1 000 000                                   |  |
| Odložená daň.pohledávka k opravné položce | 190 000                                     |  |
| Daň ze zisku (19%)                        | 974 890                                     |  |
| Účetní výsledek hospodaření po zdanění    | <b>3 346 110</b>                            |  |
|   | (5 131 000 – 1 000 000 – 974 890 + 190 000) |  |

Porovnáním obou výsledků hospodaření po zdanění vidíme, že v případě tvorby odložené daňové pohledávky by byl výsledek hospodaření v běžném účetním období vyšší (3 346 110,-Kč) než kdyby k výpočtu odložené daně nedošlo (3 156 110,- Kč). Zaúčtování odložené daňové pohledávky by představovalo jakousi „kompenzaci“ ze ztráty vzniklé aktuálním poklesem ceny zásob.

Odložená daňová pohledávka by de facto představovala pro účetní jednotku jakýsi „nárok“ na nižší základ daně v běžném účetním období a tzn. i nižší daňovou povinnost. Vzhledem k tomu, že společnost LIMO s.r.o. v posledních čtyřech účetních obdobích vykazuje pouze odložený daňový závazek, stala by se odložená daňová pohledávka součástí vzájemné kompenzace.

I když je společnost je významnou účetní jednotkou s povinností auditu a provádí výpočet odložené daně v souladu s principem opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření, myslím si, že by na konci rozvahového dne měla brát v úvahu i tuto odloženou daňovou pohledávku vyplývající z titulu opravných položek k zásobám. Otázkou ovšem zůstává, zda by společnost byla schopna opravné položky k zásobám vytvářet.

Komplikovanější situace by mohla nastat v případě, pokud bychom předpokládali odlišný způsob výpočtu odpisů u dlouhodobého majetku a společnosti by vznikl přechodný rozdíl z titulu nižší účetní zůstatkové ceny než daňové zůstatkové ceny. Tudíž by byla zaúčtována, v souladu s pravděpodobností kladného výsledku hospodaření, odložená daňová pohledávka. Společnost by evidovala na účtu 481 odloženou daňovou pohledávku ve výši 1 467 tis. Kč. Odložená daňová pohledávka by byla zaúčtována, jelikož společnost dlouhodobě vykazuje vysoké zisky.

|                            | v tis.Kč | MD  | Dal |
|----------------------------|----------|-----|-----|
| odložená daňová pohledávka | 1 467    | 481 | 592 |

V roce 2011 by ovšem společnost provedla test na realizovatelnost takové pohledávky (ods.2.7 ČÚS 003) a na základě výsledků by došla k závěru, že pohledávka není realizovatelná, jelikož na společnost dolehla celosvětová finanční krize. V důsledku toho by vykazovala daňovou ztrátu a neplatila by žádnou daň z příjmů. V této situaci by bylo vhodné opět postupovat v souladu s principem opatrnosti, což znamená, aby nedošlo k nadhodnocení

aktiv a hospodářského výsledku, nemělo by být o odložené daňové pohledávce účtováno, popř. by mělo dojít k přerušení jejího vykazování a již vytvořená odložená daňová pohledávka zúčtována:

|   | v tis.Kč | MD  | Dal |
|---|----------|-----|-----|
| úprava/zúčtování odložené daňové pohledávky | 1 467    | 592 | 481 |

V případě, kdy společnost přeruší vykazování odložené daně z důvodu její nerealizovatelnosti, považuje se dle Národní účetní rady takové nevykázání za změnu odhadu. Dopady změn odhadů jsou vykazovány do výsledku hospodaření vždy v běžném období, ve kterém ke změně došlo. Snížení nebo přerušení vykazování odložené daňové pohledávky by společnost měla popsat v Příloze k účetní závěrky<sup>22</sup>.

Význam odložené daně spočívá především v uplatnění zásad opatrnosti a věrnosti při zobrazení finanční situace podniku v účetnictví. Společnost LIMO s.r.o. ve svém výpočtu zcela správně uvažuje o titulech z přechodných rozdílů cenných papírů, opravných položek k pohledávkám a zejména o výpočtu odložené daně z rozdílných účetních a daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku. Domnívám se, že by mohla zahrnout do svých výpočtů i odloženou daň z titulu opravných položek k zásobám, jelikož může nastat situace, kdy hodnota zásob na konci účetního období nemusí zcela odpovídat reálné ceně.

---

<sup>22</sup>[http://www.nur.cz/media/I\\_9\\_odlozena\\_dan.pdf](http://www.nur.cz/media/I_9_odlozena_dan.pdf)

## 5 Závěr

Odložená daň je účetním instrumentem, jehož smyslem je přiřazení skutečného nákladu na daň z příjmů do správného účetního období, ve správné výši a bez ohledu na požadavky ZDP. Tím významně ovlivňuje pravdivý a věrný obraz účetnictví účetní jednotky, jelikož eliminuje dopad odlišných daňových a účetních předpisů, přesněji řečeno, odloženou daň se vyrovnává časový nesoulad v uplatnění položek nákladů resp. výnosů pro účetní a pro daňové účely.

Jelikož odložený daňový závazek snižuje vlastní zdroje běžného období, vytváří v účetnictví jakousi „rezervu“ na náklady z titulu placení vyšší daně z příjmů v budoucnosti. Naproti tomu odložená daňová pohledávka zvyšuje vlastní zdroje běžného období, protože je výrazem budoucího ekonomického prospěchu z nižšího daňového zatížení.

V úvodu diplomové práce jsem si stanovila za cíl ověřit hypotézu, která říká, že odložená daň je účetním nástrojem, prostřednictvím kterého dochází k významným dopadům na vlastní kapitál společnosti a tím ovlivnění výsledku hospodaření (zisku), který je určen k přerozdělení. Na základě teoretických poznatků získaných při psaní této práce, studiem literatury a odborných článků, které jsem zejména v závěrečné části diplomové práce převedla do praktické roviny, mohu danou hypotézu jednoznačně potvrdit.

V souvislosti s těmito skutečnostmi musím zdůraznit význam správného vykázání všech přechodných rozdílů, které vedou k samotnému výpočtu odložené daně. Na tuto problematiku jsem kladla důraz zejména v kapitole 2.4 Analýza základních titulů pro odloženou daň.

Na několika samostatných modelových příkladech a na podkladech z účetnictví společnosti LIMO s.r.o., jsem uvedla praktické postupy a výpočty spojené s odloženou daň. Z uvedených výpočtů a účtování vyplývá, že vlivem odložené daně dochází ke změně původního stavu vlastního kapitálu. Na tento fakt je nutné pamatovat při přípravě návrhu na rozdělení disponibilního zisku a případnou výplatu dividend.

Jakákoliv významná změna vlastního kapitálu pak má i značný vliv na posuzování ekonomické situace a finančního hospodaření společnosti např. pro banky při jejich hodnocení kapitálového zajištění. Došla jsem k závěru, že společnost LIMO s.r.o. správně postupuje při výpočtu odložené daně tak, jak jí to ukládá česká legislativa, tzn. správným vykázáním odloženého daňového závazku se snaží zabránit předčasnému rozdělení zisku, což

by se v budoucnu, v době zvýšené daňové povinnosti, mohlo stát příčinou ekonomických problémů této společnosti.

I když není problematika odložené daně v naší praxi novinkou, myslím si, že naše právní úprava v této oblasti není dostatečně upravena. Proto je u řady účetních jednotek tato problematika opomíjena nebo zlehčována. Domnívám se, že by tato diplomová práce mohla sloužit jako návod pro výpočet a vykázání odložené daně těm účetním jednotkám, které mají povinnost o odložené dani účtovat nebo zcela dobrovolně, na základě svého rozhodnutí, o ní účtovat chtějí.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### a) Odborná literatura

JANOUSHKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3368-5.

KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX a.s., 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

KYNCLOVÁ, D. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*, 1. vyd., Brno: CP Books, 2005, 64 s. ISBN 80-251-0655-1.

MÜLLEROVÁ, L.; VANČUROVÁ, A. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 280 s. ISBN 80-7357-163-3.

PELECH, P.; PELC, V. *Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009*. 10. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 967 s. ISBN 978-80-7263-542-9.

PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2007*. Třetí vydání. Praha: GRADA Publishing, 2007. 156 s. ISBN 978-80-247-2115-6.

STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B.; CARDOVÁ, Z. *Účetnictví 2010 - Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. 712 s. ISBN 978-80-251-2907-4.

ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 296 s. ISBN 978-80-247-2760-8.

### b) Tištěná periodika

MIRČEVSKÁ, D. Odložená daň. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2010, roč. 11, č. 1/2010, s. 39. ISSN 1214-522X.

### c) Právní předpisy

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*, ve znění pozdějších změn a předpisů

*Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*, ve znění pozdějších změn a předpisů



*Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů*, ve znění pozdějších změn a předpisů

*Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník*, ve znění pozdějších předpisů

*Vyhláška č. 500/2002 Sb.*, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění.

*Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň*

*IAS/IFRS*

#### **d) Internetové adresy**

DELOITTE.COM. *Výpočet a účtování odložené daně*. [online].2010. Dostupné z:

[http://www.deloitte.com/view/cs\\_CZ/cz/sluzby/audit/c61b0785a520e110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/sluzby/audit/c61b0785a520e110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

KACR.CZ. *České znění IFRS (Překlad EU)*. [online].2010. Dostupné z:

[http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt\\_consultations/library?l=/accounting/consolidated\\_17102008/ifrs\\_consolidated\\_2/\\_CS\\_1.0\\_&a=d](http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?l=/accounting/consolidated_17102008/ifrs_consolidated_2/_CS_1.0_&a=d)

KŘÍŽ, P. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. [online].2010. Dostupné z:

[http://www.pwc.com/cs\\_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf)

*Národní účetní rada. I-2 Přejícné rozdíly při přeměnách a vkladech* [online]. c2010, publikováno 14.11.2005 [cit.11.4.2011]. Dostupné z:

[<http://www.nur.cz/content/view/19/40/>](http://www.nur.cz/content/view/19/40/).

PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. IFRS a české účetní předpisy. Prosinec 2010. [cit. 10.2.2011] Dostupné z: [http://www.pwc.com/cs\\_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf)

TUMPACH, M. *Daň z příjmů podle IAS 12 – Odložená daň*. [cit.12.4.2011] Dostupné z : <http://zakaznik.dashofer.cz/?sekce=8&uroven=1>

## SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

|          |  |
|----------|--|
| apod.    | a podobně  |
| ČÚL      | česká účetní legislativa   |
| DHM      | dlouhodobý hmotný majetek  |
| DZC      | daňová zůstatková cena   |
| FO       | fyzické osoby  |
| IAS      | International Accounting Standards   |
| IFRS     | International Financial Reporting Standards  |
| obr.     | obrázek  |
| OD       | odložená daň   |
| PR       | přechodný rozdíl   |
| resp.    | respektive   |
| Sb.      | Sbírka   |
| tzv.     | tak zvaný  |
| tzn.     | to znamená   |
| ÚZC      | účetní zůstatková cena   |
| vyd.     | Vydání   |
| Vyhláška | Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví |
| ZDP      | Zákon o daních z příjmů  |

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2011

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Dolní 421, Frenštát p.R.

.....

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č.1      Podobnosti a rozdíly mezi IFRS a ČÚL

Příloha č.2      Odpisový plán společnosti LIMO spol. s r.o.

Příloha č.3      Opravné položky k pohledávkám společnosti LIMO spol. s r.o.

### Srovnání podobností a rozdílů mezi IFRS a českou účetní legislativou

| Ukazatel  | IFRS   | České účetní předpisy  |
|---|--|--|
| <b>Obecné zásady</b>  |  |  |
| Výpočet odložené daně   | Ze všech přechodných rozdílů s omezeným počtem výjimek.  | Srovnatelné s IFRS, neexistují výjimky.  |
| Základ pro odloženou daňovou pohledávku a závazek   | Přechodné rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou aktiv a závazků.  | Srovnatelné s IFRS.  |
| Výjimky (tj. přechodný rozdíl není pro účely odložené daně brán v úvahu)  | Goodwill, který není daňově uznatelný, není přechodným rozdílem, stejně jako záporný goodwill.   | Výjimka neexistuje pro podnikatele (goodwill je brán v úvahu pro účely odložené daně). U finančních institucí srovnatelné s IFRS. V praxi některé účetní jednotky neúčtují o odložené dani z goodwillu obdobně jako v IFRS – tento přístup se akceptuje. |
| <b>Specifické aplikace</b>  |  |  |
| Nerealizované vnitroskupinové zisky, např. na zásobách  | Odložená daň vykázána pomocí daňové sazby kupujícího.  | Nespecifikováno.   |
| Přecenění hmotného a nehmotného majetku   | Odložená daň vykázán ve vlastním kapitálu.   | Nelze použít – přecenění takého aktiva není povoleno.  |
| Přecenění finančních aktiv  | Odložená daň je vykázána zisku nebo ztrátě, pokud nejsou změny účetní hodnoty realizovatelných finančních aktiv zaúčtovány do vlastního kapitálu – v tomto případě odložená daň účtována také do vlastního kapitálu. | Srovnatelné s IFRS.  |
| Kurzové rozdíly z účetních výkazů v cizí měně z aktivit v zahraničí, které jsou součástí operací mateřského podniku (např. pobočka v zahraničí) | Odložená daň se vykazuje z rozdílu mezi účetní hodnotou stanovenou na základě historického kurzu a daňovým základem stanoveným pomocí kurzu platného ke dni vykázání.  | Specificky neřešeno.   |
| Investice do dceřiných, společných a přidružených podniků – účtování o nerozdělených ziscích  | Odložená daň se vykazuje, s výjimkou případu, kdy je vykazující podnik schopen kontrolovat časové rozdíly a je pravděpodobné, že přechodné rozdíly se v dohledné době nezruší.                                       | Specificky neřešeno, neexistují výjimky.   |
| <b>Oceňování odložené daně</b>  |  |  |

|  |  |   |
|--|--|---|
| Daňové sazby   | Použijí se daňové sazby a daňové zákony pro období očekávané realizace přechodných rozdílů.  | Použijí se daňové sazby a daňové zákony pro období očekávané realizace přechodných rozdílů. |
| Vykazování odložené daňové pohledávky                  | Vykazuje se, je-li pravděpodobné, že podnik v budoucnosti dosáhne zdanitelných zisků, proti nimž bude možno odloženou daňovou pohledávku započítat.  | Srovnatelné s IFRS.   |
| Diskontování   | Není povoleno.   | Není povoleno.  |
| <b>Podnikové kombinace - akvizice</b>                  |  |   |
| Přecenění získaných aktiv/závazků na reálnou hodnotu   | Odložená daň je vykázána, pokud není daňový základ také zvýšen.  | Srovnatelné s IFRS.   |
| V minulosti nevykázané daňové ztráty nabývacího        | Odložená daň je vykázána, pokud jsou, jako důsledek akvizice, splněna kritéria pro vykazování odložené daně.   | Specificky neřešeno, nicméně v praxi se používá přístup konzistentní s IFRS.                |
| Daňové ztráty nabývané jednotky                        | Podobné požadavky jako pro nabývacího, s výjimkou toho, že podvojný kreditní zápis je zaúčtován proti goodwillu.   | Srovnatelné s IFRS.   |
| <b>Prezentace odložené daně</b>                        |  |   |
| Kompenzace odložené daňové pohledávky a závazku        | Povoleno pouze v případě, kdy má podnik vynutitelné právo na kompenzaci nebo zamýšlí buď zaplatit výslednou čistou částku, nebo současně realizovat pohledávku a vypořádat závazek.  | Srovnatelné s IFRS.   |
| Krátkodobé/dlouhodobé                                  | Odložené daňové pohledávky a závazky musí být vždy klasifikovány jako dlouhodobé s doplňující informací v příloze o: 1) složkách dočasných rozdílů a 2) částkách, které budou vyrovnány do 12 měsíců a déle než za 12 měsíců od data vykázání. | Srovnatelné s IFRS, žádné dodatečné členění na krátkodobé/dlouhodobé není vyžadováno.       |
| Sesouhlasení skutečného a očekávaného daňového nákladu | Požadováno: počítá se za použití daňových sazeb aplikovaných na účetní zisk a zveřejní se také způsob kalkulace sazeb.   | Není požadováno, často s uvádí jako nejlepší řešení.  |

### **Odpisový plán společnosti LIMO spol. s r.o.**

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je zaříděn do příslušných odpisových skupin podle § 30, § 32a a přílohy k zákonu č.586/92 Sb., o daních z příjmů.

Společnost vede jako dlouhodobý hmotný-odpisovaný majetek budovy, stavby (bez ohledu na cenu) a dále movité věci a soubory movitých věcí, jejichž pořizovací cena je vyšší než 40 000,- Kč (tj. od 40 001 Kč) a doba použitelnosti delší než 1 rok.

Účetní odepisování hmotného majetku je zahájeno v měsíci zařazení majetku do užívání, tj. v měsíci zaúčtování do účtové skupiny 02.

Dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje rovnoměrně měsíčně v závislosti na počtu let, resp. měsíců, předpokládaného využití takto zaříděného dlouhodobého majetku. Doba odpisování je obvykle shodná pro jednotlivé druhy majetku zařazeného do téže odpisové skupiny (není-li stanoven individuální způsob odpisování), a to:

- |                   |                        |
|-------------------|------------------------|
| 1. odpis. skupina | 3 roky, tj. 36 měsíců  |
| 2. odpis. skupina | 5 let, tj. 60 měsíců   |
| 3. odpis. skupina | 10 let, tj. 120 měsíců |
| 4. odpis. skupina | 20 let, tj. 240 měsíců |
| 5. odpis. skupina | 30 let, tj. 360 měsíců |
| 6. odpis. skupina | 50 let, tj. 600 měsíců |

Daňově se u hmotného majetku uplatňují zrychlené odpisy, vychází se z koeficientů pro zrychlené odpisování podle § 32 zákona č.586/92 Sb., o daních z příjmů.

Účetní a daňové (zrychlené) odpisy hmotného majetku se nerovnají. Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou je titulem pro odloženou daň.

Majetek odkoupený po ukončení finančního leasingu (v ocenění nižším než 40 000 Kč) je rovněž veden jako dlouhodobý hmotný majetek, s dobou odepisování 2 roky.

Dlouhodobý nehmotný majetek je účetně i daňově odepisován časovými odpisy, v souladu s § 32a zákona č.586/92 Sb., o daních z příjmů.

Účetní odepisování nehmotného majetku je zahájeno v měsíci následujícím po měsíci zařazení majetku do užívání, tj. zaúčtování do účtové skupiny 01.

Drobný hmotný majetek, který byl k 31.12.2001 veden na účtu 028, byl k 1.1.2002 převeden na samostatný analytický účet 022 (jako plně odepsaný).

Drobný hmotný majetek v pořizovací ceně od 5 001,- Kč do 40 000,- Kč a s dobou použitelnosti delší než 1 rok je veden v operativní evidenci.

Při vyřazování majetku je účetní odpis naposledy proveden v měsíci, který předchází měsíci vyřazení.

Příloha č.3 Opravné položky k pohledávkám

**Inventární soupis opravných položek k 31.12.2010  
k pohledávkám splatným po 1.1.1995**

| Počet měsíců po splatnosti | Celkem Kč         | % odpisu daňově |             | Opravné položky Kč daňově |                   | Opr.položky v roce 2010 |
|----------------------------|-------------------|-----------------|-------------|---------------------------|-------------------|-------------------------|
|                            |                   | uznatelné       | neuznatelné | uznatelné                 | neuznatelné       |                         |
| <b>nežalované</b>          |                   |                 |             |                           |                   |                         |
| 6 až 12                    | 0,00              | 20%             | 30%         | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| 13 až 18                   | 0,00              | 20%             | 80%         | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| 19 až 24                   | 0,00              | 20%             | 80%         | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| 25 až 30                   | 0,00              | 20%             | 80%         | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| 31 až 36                   | 0,00              | 20%             | 80%         | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| 37 a více                  | 0,00              | 20%             | 80%         | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| <b>mezisoučet</b>          | <b>0,00</b>       |                 |             | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>             |
| <b>u soudu</b>             |                   |                 |             |                           |                   |                         |
| 6 až 12                    | 37 292,00         | 20%             | 80%         | 7 458,40                  | 29 833,60         | 7 458,40                |
| 13 až 18                   | 72 840,00         | 33%             | 67%         | 24 037,08                 | 48 802,92         | 24 037,08               |
| 19 až 24                   | 17 353,10         | 50%             | 50%         | 8 676,55                  | 8 676,55          | -2 691,47               |
| 25 až 30                   | 21 464,50         | 66%             | 34%         | 14 166,57                 | 7 297,93          | 6 807,32                |
| 31 až 36                   | 47 881,50         | 80%             | 20%         | 38 305,20                 | 9 576,30          | -5 026,05               |
| 37 a více                  | 140 683,50        | 100%            | 0%          | 140 683,50                | 0,00              | 16 652,81               |
| <b>mezisoučet</b>          | <b>337 514,60</b> |                 |             | <b>233 327,30</b>         | <b>104 187,30</b> | <b>47 238,09</b>        |
| <b>v konkurzu</b>          |                   |                 |             |                           |                   |                         |
|                            | 235 753,07        | 100%            | 0%          | 235 753,07                | 0,00              | 0,00                    |
| <b>mezisoučet</b>          | <b>235 753,07</b> |                 |             | <b>235 753,07</b>         | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>             |
| <b>zrušené-K2</b>          |                   |                 |             |                           |                   |                         |
|                            | 0,00              |                 |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| <b>mezisoučet</b>          | <b>0,00</b>       |                 |             | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>             |
| <b>zrušené-K3</b>          |                   |                 |             |                           |                   |                         |
|                            | 0,00              |                 |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                    |
| <b>mezisoučet</b>          | <b>0,00</b>       |                 |             | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>             |
| <b>celkem</b>              | <b>573 267,67</b> |                 |             | <b>469 080,37</b>         | <b>104 187,30</b> | <b>47 238,09</b>        |



